

Gericht

Verwaltungsgerichtshof

Entscheidungsdatum

23.01.2020

Geschäftszahl

Ra 2019/15/0160

Betreff

Der Verwaltungsgerichtshof hat durch den Vorsitzenden Senatspräsident Dr. Zorn, die Hofrätin Dr. Büsser sowie den Hofrat Dr. Sutter als Richter, unter Mitwirkung der Schriftführerin Mag. Engenhardt, über die Revision des B P in I, vertreten durch die Concini & Partner Rechtsanwälte GmbH in 6700 Bludenz, Mutterstraße 1a, gegen das Erkenntnis des Bundesfinanzgerichts vom 15. Oktober 2019, Zl. RV/1100703/2016, betreffend u. a. Einkommensteuer 2010 bis 2014 sowie Einkommensteuervorauszahlung für 2016, den **Beschluss** gefasst:

Spruch

Die Revision wird zurückgewiesen.

Begründung

1 Der in Vorarlberg geborene Revisionswerber ist - nach den Feststellungen des Bundesfinanzgerichts (BFG) - österreichischer Staatsbürger. Im Jahr 1996 erhielt er eine Anstellung bei einem Schweizer Unternehmen, für welches er bis heute tätig ist, wobei er in der Nähe seines Arbeitsortes über eine Wohnung verfügte. Im Jahr 2003 heiratete er seine Lebensgefährtin, Anfang 2004 wurde die gemeinsame Tochter geboren. Die von der Mutter der Ehegattin überlassene Familienwohnung (bewohnt von Ehegattin, Tochter und einem Sohn seiner Ehegattin aus erster Ehe) befand sich in B (Vorarlberg). In weiterer Folge wurde in B ein Einfamilienhaus erbaut, in welches die Familie Anfang 2012 umgezogen ist und das im Alleineigentum der Ehegattin des Revisionswerbers steht. Der Revisionswerber hat seinen früheren Wohnsitz in B bereits im Jahr 2001 melderechtlich löschen lassen und seinen Familienwohnsitz nicht mehr angemeldet. Nach seinen Angaben hält er sich zwischen ein und drei Mal pro Monat, ca. 60 bis 65 Tage pro Jahr, am Familienwohnsitz in Österreich auf. Zudem hat er eine Schweizer Ansässigkeitsbestätigung (Formular ZS-QU1) vorgelegt. 2 Nach Durchführung eines Vorhalteverfahrens schrieb das Finanzamt im Jahr 2016 dem bisher in Österreich nicht steuerlich erfassten Revisionswerber mit mehreren Bescheiden Einkommensteuer für die Jahre 2007 bis 2014 sowie Einkommensteuervorauszahlung für 2016 vor, wobei es von der Anwendbarkeit der verlängerten Verjährungsfrist für hinterzogene Abgaben ausging.

3 Gegen diese Abgabenvorschreibungen erhob der Revisionswerber Beschwerde und wies mit näherer Begründung darauf hin, dass er eine "Ferneze" führe und seinen Lebensmittelpunkt weiterhin in der Schweiz habe.

4 Nach Durchführung einer mündlichen Verhandlung behob das BFG mit dem angefochtenen Erkenntnis die Bescheide betreffend Einkommensteuer 2007 bis 2009 aufgrund Verjährungseintritts ersatzlos und wies die Beschwerde im Übrigen ab. Begründend führte es dazu aus, es bestehe kein Zweifel, dass die vom Revisionswerber genutzten Ehemwohnungen in B für ihn einen Wohnsitz darstellten. Dass die erste Ehemwohnung nur prekäristisch von der Mutter der Ehegattin der Familie überlassen worden sei, ändere daran nichts. Dasselbe gelte auch für das von seiner Ehegattin errichtete Einfamilienhaus. Der Revisionswerber habe somit sowohl in der Schweiz als auch in Österreich im gesamten Streitzeitraum über einen Wohnsitz iSd § 26 BAO und eine ständige Wohnstätte iSd Art. 4 DBA Schweiz verfügt. Die steuerliche Ansässigkeit sei bei Vorliegen von ständigen Wohnstätten in beiden Vertragsstaaten gemäß Art. 4 Abs. 1 DBA Schweiz in jenem Vertragsstaat gegeben, zu welchem eine natürliche Person die engeren persönlichen und wirtschaftlichen Beziehungen (Mittelpunkt der Lebensinteressen) habe.

5 Im Revisionsfall sei unstrittig, dass der Revisionswerber auf Grund seiner nichtselbständigen Tätigkeit in der Schweiz, seines in der Schweiz gelegenen Vermögens und seiner Mitgliedschaft in der Schweizer Normenvereinigung die engeren wirtschaftlichen Beziehungen zur Schweiz habe.

6 An persönlichen Beziehungen in der Schweiz habe der Revisionswerber die Mitgliedschaft in einem Fitnessclub und einem Bikerclub, seine Arbeitskollegen, seine medizinische Betreuung und die Zulassung seines PKW. In Österreich liege dagegen der Familienwohnsitz mit Ehegattin, gemeinsamem Kind und Stiefsohn, in dessen Nähe auch die Eltern des Revisionswerbers wohnten. Die überwiegende Anzahl der Wochenenden habe der Revisionswerber bei seiner Familie in Österreich verbracht. Da aus dem Mietvertrag für seine Schweizer Wohnung hervorgehe, dass er nur über eine für eine Person zugelassene Zweizimmerwohnung verfügt habe, gehe das BFG davon aus, dass die Besuche seiner Familie bei ihm in der Schweiz dagegen selten gewesen seien, zumal eine Autofahrt mit einem Kleinkind (die Tochter des Revisionswerbers sei im Jahr 2004 geboren) und einem pubertierenden Jugendlichen (der Stiefsohn sei 1994 geboren) über 150 Kilometer bei einer laut Routenplaner im besten Fall zwei Stunden dauernden Fahrzeit sowohl für das Kind, den Jugendlichen als auch die Autolenkerin äußerst mühsam sei und zudem die Wohnverhältnisse in der Schweizer Wohnung sehr beengt seien. Die Fahrt mit öffentlichen Verkehrsmitteln vom Familienwohnsitz zum Wohnsitz des Revisionswerbers in der Schweiz wiederum hätte mehr als drei Stunden pro Fahrtrichtung betragen. Der Revisionswerber verbringe nach seinem eigenen Vorbringen auch seinen Urlaub gemeinsam mit seiner Familie. Die Tatsache, dass er und seine Familie den Urlaub im Ausland verbrächten, habe keine Auswirkung darauf, dass der Familienwohnsitz und dadurch die stärksten persönlichen Beziehungen des Revisionswerbers in Österreich seien. Die (laufende) medizinische Betreuung der Ehegattin und der Kinder erfolge in Österreich. In der Schweiz habe der Revisionswerber bis einschließlich Jänner 2017 Familienzulage für 2 Kinder bezogen, wobei in der Schweiz für den Bezug der Familienzulage für Stiefkinder Voraussetzung sei, dass diese bis zur Mündigkeit im Haushalt des Anspruchsberechtigten lebten.

7 Aus der oben angeführten Verteilung der wirtschaftlichen und persönlichen Beziehungen gehe klar hervor, dass der Revisionswerber seine wirtschaftlichen Beziehungen ausschließlich in der Schweiz, seine für ihn wichtigen persönlichen Beziehungen aber beinahe ausschließlich in Österreich habe. Den persönlichen Anknüpfungspunkten in der Schweiz komme im Vergleich zu den persönlichen Anknüpfungspunkten in Österreich praktisch kein Gewicht zu. Zudem habe seine ständige Wohnstätte in der Schweiz nur aus einer für eine Person zugelassenen Zweizimmerwohnung, in Österreich hingegen für den Zeitraum bis einschließlich 2011 aus einer Wohnung, die für eine vierköpfige Familie geeignet gewesen sei, und seit 2012 gar aus einem Einfamilienhaus bestanden. In der Schweiz habe der Revisionswerber nur deswegen eine Wohnung genommen, weil er in der Schweiz eine gute Arbeitsstelle gefunden habe und die arbeitstäglige Rückkehr auf Grund der Entfernung von ca. 150 km unzumutbar gewesen sei, zumal auf dieser Strecke auch keine schnelle Verbindung mit öffentlichen Verkehrsmitteln bestehe. Den Großteil der arbeitsfreien Tage habe er mit seiner in Österreich lebenden Familie verbracht. Dies gelte auch unter der Annahme, dass er sich - wie von ihm behauptet - nur an 60 bis 65 Tagen pro Jahr in Österreich aufgehalten habe, zumal er nach seinen eigenen Ausführungen auch den Urlaub - wenn auch im Ausland - gemeinsam mit seiner Familie verbracht habe. 8 Eine aufrechte Ehe spreche grundsätzlich gegen eine von der Familie getrennte Lebensführung. Es sei allerdings möglich, diese Vermutung zu widerlegen. Maßgebend für das Tatbestandsmerkmal der von der Familie getrennten Lebensführung sei nicht die Anzahl der Wohnsitze eines der beiden Ehegatten oder dessen polizeiliche Meldung, sondern ausschließlich die Sachverhaltsfrage, ob der Steuerpflichtige bei an sich aufrechter Ehe tatsächlich in Gemeinschaft mit seinem Ehegatten lebe oder nicht (Hinweis auf VwGH 22.10.1997, 95/13/0161, 0164). Der Umstand einer - auch längeren - beruflich notwendigen Abwesenheit eines (Ehe-)Partners hebe das gemeinsame Wohnen in einer bestehenden Lebensgemeinschaft dann nicht auf, wenn beide (Ehe-)Partner außerhalb dieser beruflich notwendigen Abwesenheit miteinander in Gemeinschaft lebten (Hinweis auf VwGH 21.10.2003, 99/14/0224). Es liege daher entgegen dem diesbezüglichen Vorbringen keine von der Familie getrennte Haushaltsführung vor.

9 Der Mittelpunkt der Lebensinteressen des Revisionswerbers liege bei dieser Sachlage sohin in Österreich, das damit dessen Ansässigkeitsstaat sei. Die Einkünfte des Revisionswerbers aus nichtselbständiger Arbeit aus seiner Tätigkeit in der Schweiz seien demzufolge in Österreich zu versteuern, wobei Österreich auf Grund von Art. 23 DBA Schweiz die in der Schweiz entrichtete Steuer anzurechnen habe.

10 Zur Unzuständigkeitsrüge betreffend das Finanzamt führte das BFG aus, dass seiner Ansicht nach die Wortfolge "mit Hauptwohnsitz (§ 1 Abs. 7 des Meldegesetzes 1991) angemeldet ist" in § 20 AVOG 2010 teleologisch im Sinne von "seinen Hauptwohnsitz (§ 1 Abs. 7 des Meldegesetzes 1991) hat" zu interpretieren sei. Andernfalls gäbe es für Personen, die es unterlassen hätten, einen Hauptwohnsitz zu melden, kein zuständiges Wohnsitzfinanzamt. Dieser Wille könne dem Gesetzgeber nicht unterstellt werden. Selbst wenn § 20 Abs. 1 AVOG 2010 jedoch wörtlich zu interpretieren wäre, wäre für den Revisionswerber nichts gewonnen, weil in diesem Fall § 25 Z 3 AVOG 2010 zur Anwendung käme. § 25 AVOG 2010 stelle nicht auf die Meldung des Hauptwohnsitzes, sondern lediglich auf den letzten Wohnsitz des Steuerpflichtigen ab. Dieser liege im Zuständigkeitsbereich desselben Finanzamtes. Die Unzuständigkeitseinrede sei daher jedenfalls unbegründet. 11 Gegen dieses Erkenntnis wendet sich die außerordentliche Revision. Zu deren Zulässigkeit bringt der Revisionswerber vor, ein wesentlicher Verfahrensfehler liege darin, dass sich weder das Finanzamt noch das BFG mit den vorgelegten Ansässigkeitsbescheinigungen des Kantons Schwyz auseinandergesetzt hätten. Zudem sei nicht gewürdigt worden, dass er schon lange, bevor er seine Frau geheiratet habe, in der Schweiz ansässig gewesen sei (7 Jahre) und in Österreich über keinerlei Wohnstätte verfügt habe. Weiters sei sein Besitz einer C-Bewilligung und seine Besteuerung wie ein Schweizer Staatsbürger mit Bezahlung von Bundes-, Kantons- und Gemeindesteuern nicht gewürdigt worden. Auch sei fälschlich von einer generalisierenden Betrachtungsweise

ausgegangen worden. Tatsächlich entspreche die Gestaltung seiner Ehe nicht einem Alltagsmuster, auf die Besonderheiten seiner Beziehung sei jedoch nicht eingegangen worden. Ein gemeinsamer Haushalt bestehe nicht. Der Wohnsitz der Ehefrau in Österreich sei daher fälschlich als Mittelpunkt der Lebensinteressen des Revisionswerbers angenommen worden. Es sei zumindest von der Gleichwertigkeit beider Wohnsitze auszugehen, weshalb als nächstes Kriterium laut DBA der "gewöhnliche Aufenthalt" heranzuziehen gewesen wäre, wofür das zeitliche Element entscheidend gewesen wäre.

12 Zudem habe sich das BFG hinsichtlich der Zuständigkeit des Finanzamts nicht näher mit § 20 AVOG 2010 auseinandergesetzt. Die teleologische Auslegung des BFG sei vom äußersten Wortsinn des Gesetzes nicht gedeckt. Ein "abgeleiteter Wohnsitz" könne dafür nicht angenommen werden. Der Revisionswerber sei in B weder mit Haupt- noch Nebenwohnsitz gemeldet.

13 Mit diesem Vorbringen wird die Zulässigkeit der Revision nicht dargetan.

14 Nach Art. 133 Abs. 4 B-VG ist gegen ein Erkenntnis des Verwaltungsgerichtes die Revision zulässig, wenn sie von der Lösung einer Rechtsfrage abhängt, der grundsätzliche Bedeutung zukommt, insbesondere weil das Erkenntnis von der Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes abweicht, eine solche Rechtsprechung fehlt oder die zu lösende Rechtsfrage in der bisherigen Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes nicht einheitlich beantwortet wird.

15 Nach § 34 Abs. 1 VwGG sind Revisionen, die sich wegen Nichtvorliegens der Voraussetzungen des Art. 133 Abs. 4 B-VG nicht zur Behandlung eignen, ohne weiteres Verfahren in nichtöffentlicher Sitzung mit Beschluss zurückzuweisen. 16 Nach § 34 Abs. 1a VwGG ist der Verwaltungsgerichtshof bei der Beurteilung der Zulässigkeit der Revision gemäß Art. 133 Abs. 4 B-VG an den Ausspruch des Verwaltungsgerichtes gemäß § 25a Abs. 1 VwGG nicht gebunden. Die Zulässigkeit einer außerordentlichen Revision gemäß Art. 133 Abs. 4 B-VG hat der Verwaltungsgerichtshof im Rahmen der dafür in der Revision vorgebrachten Gründe (§ 28 Abs. 3 VwGG) zu überprüfen. 17 Soweit sich die Revision gegen die Annahme einer österreichischen Ansässigkeit des Revisionswerbers wendet, bekämpft sie in erster Linie die Beweiswürdigung des BFG. Die in freier Beweiswürdigung getroffene Feststellung des BFG ist der Kontrolle durch den Verwaltungsgerichtshof nur insofern zugänglich, als es sich um die Beurteilung handelt, ob der Sachverhalt genügend erhoben ist und die bei der Beweiswürdigung vorgenommenen Erwägungen schlüssig sind, sie somit den Denkgesetzen und dem allgemeinen Erfahrungsgut entsprechen. Ob die Beweiswürdigung in dem Sinne materiell richtig ist, dass die Ergebnisse mit der objektiven Wahrheit übereinstimmen, entzieht sich der Prüfung durch den Verwaltungsgerichtshof (vgl. VwGH 29.3.2017, Ra 2015/15/0033).

18 Das BFG hat sich im Revisionsfall - entgegen dem Revisionsvorbringen - sehr wohl mit den Besonderheiten der Situation des Revisionswerbers und seinen beiden Wohnsitzen sowie der Gestaltung seines Familienlebens an diesen auseinandergesetzt. Es hat lediglich die festgestellten Umstände anders gewichtet, als dies die Revision vertritt, und ist dabei in vertretbarer Weise zum Ergebnis gekommen, dass der Mittelpunkt der Lebensinteressen des Revisionswerbers im Streitzeitraum in Österreich lag. Dabei hat es sich insbesondere auf nähere Überlegungen zum Familienleben gestützt und die große Bedeutung der in Österreich aufhaltenden Familie (Ehefrau und zwei Kinder) im Leben des Revisionswerbers gewürdigt. Dass die stärkste persönliche Beziehung im Regelfall zu dem Ort besteht, an dem jemand regelmäßig mit seiner Familie lebt, entspricht der ständigen Rechtsprechung des VwGH (VwGH 25.11.2015, 2011/13/0091; 22.3.1991, 90/13/0073). Dass im Vergleich dazu im Revisionsfall dennoch stärkere Bindungen zu einem anderen Ort bestünden, hat das BFG im Revisionsfall nachvollziehbar verneint. 19 Auch das Vorliegen einer Schweizer Ansässigkeitsbescheinigung hat das BFG im angefochtenen Erkenntnis sehr wohl festgestellt. Dies hindert das BFG aber nicht, in einer Gesamtabwägung aller festgestellten Umstände zur Annahme einer österreichischen Ansässigkeit zu gelangen, zumal eine Ansässigkeitsbescheinigung nur die steuerliche Ansässigkeit in einem Staat (aus dessen Perspektive) bescheinigen, nicht aber die im Revisionsfall allein strittige Frage der Bestimmung des Mittelpunkts der Lebensinteressen im Falle einer Doppelansässigkeit lösen kann, die eben eine Gesamtabwägung der in beiden Staaten festgestellten Umstände erfordert.

20 Der Revision gelingt es mit ihrem Vorbringen nicht, die Beweiswürdigung des BFG insgesamt als unschlüssig erkennen zu lassen oder eine relevante Verletzung von Verfahrensvorschriften aufzuzeigen, womit aber diesbezüglich auch keine Rechtsfrage grundsätzlicher Bedeutung erkennbar ist.

21 Die von der Revision darüber hinaus aufgeworfene Frage der Auslegung des § 20 AVOG 2010 kann im Revisionsfall dahin stehen, weil bereits das BFG sein Ergebnis alternativ damit begründete, dass auch die von der Revision favorisierte engere Auslegung aufgrund des diesfalls anwendbaren § 25 AVOG 2010 zur Zuständigkeit desselben Finanzamts führe. Dem ist auch die Revision nicht entgegen getreten. Damit hängt das Schicksal der Revision aber nicht von der Beantwortung der von der Revision als Rechtsfrage nach Art. 133 Abs. 4 B-VG vorgetragenen Rechtsfrage ab.

22 Da in der Revision somit keine Rechtsfragen aufgeworfen wurden, denen im Sinne des Art. 133 Abs. 4 B-VG grundsätzliche Bedeutung zukäme, war die Revision zurückzuweisen.

Wien, am 23. Jänner 2020

European Case Law Identifier

ECLI:AT:VWGH:2020:RA2019150160.L00

Gericht

Verwaltungsgerichtshof

Entscheidungsdatum

30.04.2019

Geschäftszahl

Ra 2019/15/0038

Betreff

Der Verwaltungsgerichtshof hat durch den Vorsitzenden Senatspräsident Dr. Zorn und die Hofräte MMag. Maislinger sowie Mag. Novak als Richter, unter Mitwirkung der Schriftführerin Mag. Engenhardt, über die Revision des Finanzamts Klagenfurt in 9020 Klagenfurt, Siriusstraße 11, gegen das Erkenntnis des Bundesfinanzgerichts vom 27. Dezember 2018, Zl. RV/4100360/2018, betreffend Einkommensteuer 2004 bis 2008 (mitbeteiligte Partei: P W in K, vertreten durch die Kohlfürst, Roth und Partner Wirtschaftsprüfung und Steuerberatung GmbH in 9020 Klagenfurt, St. Veiter Ring 1A), den **Beschluss** gefasst:

Spruch

Die Revision wird zurückgewiesen.

Begründung

1 Zum Sachverhalt und bisherigen Verfahrensgang ist eingangs auf das Erkenntnis des Verwaltungsgerichtshofes vom 27. Juni 2018, Ra 2017/15/0043, zu verweisen.

2 Mit dem nunmehr angefochtenen Erkenntnis gab das Bundesfinanzgericht - nach Erörterungen mit den Verfahrensparteien - der Beschwerde des Mitbeteiligten (neuerlich) teilweise statt und änderte die Einkommensteuerbescheide für die Jahre 2004 bis 2008 ab. Es sprach aus, dass gegen dieses Erkenntnis eine Revision an den Verwaltungsgerichtshof nach Art. 133 Abs. 4 B-VG nicht zulässig ist.

3 Das Bundesfinanzgericht verwies eingangs auf das vorangegangene Erkenntnis des Bundesfinanzgerichts vom 30. Dezember 2016 sowie auf das Vorerkenntnis des Verwaltungsgerichtshofes. In Umsetzung der Rechtsauffassung des Verwaltungsgerichtshofes modifizierte das Bundesfinanzgericht - in der Revision nicht mehr strittig - die Einnahmen und Werbungskosten des Mitbeteiligten. Entsprechend dem vorangegangenen Erkenntnis des Bundesfinanzgerichts teilte es die Einkünfte auf verschiedene Staaten auf. Es berücksichtigte dabei nur die jeweiligen Renntage (nicht die Trainingstage) und nahm dazu eine Gewichtung nach der Wertigkeit laut einer Tabelle des Internationalen Radrennsportverbandes (UCI) vor. Entsprechend den einzelnen Doppelbesteuerungsabkommen berücksichtigte das Bundesfinanzgericht diese Einkünfte sodann entweder nach der Anrechnungsmethode (vgl. etwa Art. 23 Abs. 3 lit. a Doppelbesteuerungsabkommen Italien, BGBl. Nr. 125/1985), oder (überwiegend) nach der Befreiungsmethode (mit Progressionsvorbehalt; vgl. etwa Art. 23 Abs. 2 lit. a Doppelbesteuerungsabkommen Frankreich, BGBl. Nr. 613/1994). 4 Gegen dieses Erkenntnis wendet sich die Revision des Finanzamts. Das Finanzamt ficht das Erkenntnis des Bundesfinanzgerichts insofern an, als die Aufteilung der Einkünfte auf die einzelnen Tätigkeitsstaaten - und damit die Zuordnung zu in Österreich steuerbefreiten und in Österreich steuerpflichtigen Einkünften - nicht aliquot nach den Renntagen, sondern nach der Wertigkeit (Punkteanzahl für den Sieger) der Rennen erfolgt ist. 5 Zur Zulässigkeit macht die Revision geltend, Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes zur Frage der sachgerechten Aufteilung von nichtselbständigen Einkünften auf mehrere Tätigkeitsländer liege nicht vor. Aufgrund der vom Bundesfinanzgericht vertretenen Ansicht, dass die Honorierung von Radrennsportlern gewichtet zu erfolgen habe, habe die Rechtsfrage über den Einzelfall hinausgehend Bedeutung. Das Bundesfinanzgericht sei überdies auf das Vorbringen des Finanzamts zu diesem Thema nicht eingegangen; die Sachverhaltsfeststellungen in diesem Punkt beruhten auf einer unschlüssigen Beweismwürdigung. 6 Nach Art. 133 Abs. 4 B-VG ist gegen ein Erkenntnis des Verwaltungsgerichtes die Revision zulässig, wenn sie von der Lösung einer Rechtsfrage abhängt, der grundsätzliche Bedeutung zukommt, insbesondere weil das Erkenntnis von der Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes abweicht, eine solche Rechtsprechung fehlt

oder die zu lösende Rechtsfrage in der bisherigen Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes nicht einheitlich beantwortet wird.

7 Nach § 34 Abs. 1 VwGG sind Revisionen, die sich wegen Nichtvorliegens der Voraussetzungen des Art. 133 Abs. 4 B-VG nicht zur Behandlung eignen, ohne weiteres Verfahren in nichtöffentlicher Sitzung mit Beschluss zurückzuweisen. 8 Nach § 34 Abs. 1a VwGG ist der Verwaltungsgerichtshof bei der Beurteilung der Zulässigkeit der Revision gemäß Art. 133 Abs. 4 B-VG an den Ausspruch des Verwaltungsgerichtes gemäß § 25a Abs. 1 VwGG nicht gebunden. Die Zulässigkeit einer außerordentlichen Revision gemäß Art. 133 Abs. 4 B-VG hat der Verwaltungsgerichtshof im Rahmen der dafür in der Revision vorgebrachten Gründe (§ 28 Abs. 3 VwGG) zu überprüfen. 9 Das Finanzamt kann eine Rechtsfrage im Sinne des Art. 133 Abs. 4 B-VG nicht aufzeigen.

10 Für die Aufteilung der Einkünfte des Mitbeteiligten auf die einzelnen Staaten ist - wie ohnehin auch vom Finanzamt in seiner (in der Revision angeführten) Stellungnahme vom 28. Mai 2015 ausgeführt worden war - nicht die Regelung in den Doppelbesteuerungsabkommen betreffend "unselbständige Arbeit" (im OECD-Musterabkommen (in der Folge OECD-MA) Art. 15), sondern jene betreffend "Künstler und Sportler" (im OECD-MA Art. 17) heranzuziehen (vgl. etwa *Stockmann* in Vogel/Lehner, Doppelbesteuerungsabkommen⁶, Art. 17 Rz 7; *Toifl* in Aigner/Kofler/Tumpel, DBA-Kommentar², Art. 17 Rz 10). Die in der Revision angeführte Literaturmeinung (*Bendlinger* in Bendlinger/Kanduth-Kristen/Kofler/Rosenberger, Internationales Steuerrecht (nunmehr zweite Auflage), Rz XIII/537), die sich auf Art. 15 OECD-MA bezieht, ist daher nicht einschlägig. 11 Wenn das Bundesfinanzgericht im vorliegenden Fall im Rahmen einer Schätzung die Einkünfte nach - entsprechend der Wertigkeit nach einer Tabelle der UCI - gewichteten Renntagen den einzelnen Staaten zugeordnet hat, so liegt in dieser Einzelfallentscheidung keine die Zulässigkeit der Revision begründende Fehlbeurteilung. 12 Zu den im Rahmen des Zulässigkeitsvorbringens geltend gemachten Verfahrensmängeln ist vor diesem Hintergrund eine Relevanz nicht erkennbar.

13 In der Revision werden somit keine Rechtsfragen aufgeworfen, denen im Sinne des Art. 133 Abs. 4 B-VG grundsätzliche Bedeutung zukäme. Die Revision war daher zurückzuweisen.

Wien, am 30. April 2019

European Case Law Identifier

ECLI:AT:VWGH:2019:RA2019150038.L00

IM NAMEN DER REPUBLIK

Das Bundesfinanzgericht hat durch die Richterin * in der Beschwerdesache des Beschwerdeführers, *Adresse*, vertreten durch Feilenreiter & Co. Wirtschaftsprüfungs GesmbH, Wiesackerstraße 624, 8962 Gröbming, über die Beschwerde vom 30. April 2021 gegen den Bescheid des Finanzamtes Österreich vom 28. April 2021 betreffend Einkommensteuer 2018 Steuernummer XXX zu Recht erkannt:

I. Die Beschwerde wird gemäß § 279 BAO als unbegründet abgewiesen.

II. Gegen dieses Erkenntnis ist eine Revision an den Verwaltungsgerichtshof nach Art. 133 Abs. 4 Bundes-Verfassungsgesetz (B-VG) nicht zulässig.

Entscheidungsgründe

I. Verfahrensgang

Mit elektronischen Anbringen vom 17.08.2020 wurde der Abgabenbehörde durch den Vertreter des Beschwerdeführers (kurz Bf.) mitgeteilt, dass der Bf. aufgrund seines Zweitwohnsitzes in G, in Österreich unbeschränkt steuerpflichtig sei und die Steuerklärungen E1, E1b und U1 für das Jahr 2018 zur Veranlagung übermittelt werden.

Mit Ergänzungsersuchen vom 27.08.2020 wurde der Bf. zusammengefasst aufgefordert mitzuteilen, warum er laut ZMR-Daten nicht in Österreich gemeldet sei und bekannt zu geben, wo sich der Mittelpunkt seiner Lebensinteressen befinde und um welche Art von Vermietung es sich handle.

In der Beantwortung des Ergänzungsersuchens teilte der Vertreter des Bf. zur Vermietung des zuvor genannten Liegenschaftsobjektes mit, dass der Bf. Eigentümer eines Wohnhauses sei, welches er an Feriengäste vermiete und auch selber nutze. Die Nutzung des Hauses sei jederzeit möglich, da der Bf. die Fremdvergabe an Gäste selbst regle. Der Bf. erfülle nicht die Voraussetzungen der Verordnung betreffend inländische Zweitwohnsitze, wonach für ihn

ausschließlich § 26 Abs. 1 BAO maßgeblich sei. Die Vermietung werde von Deutschland aus betrieben. Der Bf. sei verheiratet und der Mittelpunkt seiner Lebensinteressen sei Deutschland. Er versteuere sein Welteinkommen in Deutschland. In Österreich bestehe unbeschränkte Steuerpflicht.

In Beantwortung eines weiteren Ergänzungsersuchens wurde der deutsche Bescheid über die Einkommensteuer des Jahres 2018 übermittelt.

Im Einkommensteuerbescheid 2018 wurden bei der Berechnung der Einkommensteuer die Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung abzüglich der Sonderausgabenpauschale und die in Deutschland erzielten Einkünfte (abzüglich Krankenversicherung) in Höhe von € 79.123,- zur Berechnung des Durchschnittsteuersatz herangezogen.

Dagegen erhob der Bf. fristgerecht Beschwerde und begründete, dass die Berücksichtigung des Progressionsvorbehaltes unzulässig sei, da sich der Mittelpunkt der Lebensinteressen des Bf. in Deutschland befinde. Das Welteinkommen sei gemäß Art. 4 des DBA mit Deutschland in Deutschland zu versteuern. Gemäß Rz 7593 und Rz 7595 der Einkommensteuerrichtlinien 2000 sei kein Progressionsvorbehalt zu berücksichtigen.

In der abweisenden Beschwerdevorentscheidung wurde von der Abgabenbehörde zusammengefasst ausgeführt, dass der Bf. selbstständige und nichtselbstständige Einkünfte in Deutschland habe und er seit Juni 2018 in Österreich ein Ferienappartement vermiete. Es sei unstrittig, dass er aufgrund des Wohnsitzes in Österreich unbeschränkt steuerpflichtig und in Deutschland ansässig sei. Aufgrund des Art. 23A Abs. 3 des OECD-Musterabkommens 1977 sowie des OECD-Musterabkommens 2017, welcher im Wesentlichen Art. 23 Abs. 1 lit. c DBA AUT-GER entspreche, sei die Anwendung des Progressionsvorbehalts durch den Staat, aus dem die Einkünfte stammen, nicht auszuschließen. Die innerstaatliche Rechtsgrundlage für die Anwendung des Progressionsvorbehaltes ergäbe sich aus den §§ 1, 3 und 33 EStG 1988. Die unbeschränkte Steuerpflicht erstrecke sich auf das Welteinkommen. In den bisher ergangenen Entscheidungen des Verwaltungsgerichtshofes werde hinsichtlich der Berücksichtigung der ausländischen Einkünfte bei der Steuersatzermittlung rein auf die unbeschränkte Steuerpflicht in Österreich abgestellt. Die Ansässigkeit sei nicht als Voraussetzung für die Anwendung des Progressionsvorbehalts erwähnt.

Im fristgerechten Vorlageantrag führte der Bf. zusammengefasst aus, dass die Rz 7593 und Rz 7595 der Einkommensteuerrichtlinie 2000 exakt die Verhältnisse des Bf. widerspiegeln würden. Das in der Beschwerdevorentscheidung zitierte Erkenntnis des Bundesfinanzgerichts vom 14.05.2020 zu GZ RV/7100310/2020 sei in keinsten Weise mit einem vergleichbaren Sachverhalt befasst. Der Bf. sei wegen des Zweitwohnsitzes unbeschränkt steuerpflichtig. Somit käme aufgrund des im Ausland gelegenen Mittelpunktes der Lebensinteressen nach der Abkommensdefinition nur dem ausländischen Staat (= Deutschland) die Funktion des

Wohnsitzstaates und das Besteuerungsrecht zu, sodass in Österreich keine Progressionsbesteuerung durchzuführen sei. Dies werde von der Behörde aufgrund des Verweises auf Art. 23 Abs. 1 lit c DBA AUT-GER auch indirekt bestätigt.

Im Vorlagebericht wurde von der Abgabenbehörde ergänzend ausgeführt, dass sich die unbeschränkte Steuerpflicht gemäß § 1 Abs. 2 EStG 1988 auf alle in- und ausländischen Einkünfte (Welteinkommen) erstrecke. In zwei Fällen (Erkenntnis des BFG vom 14.05.2020 zu GZ RV/7100310/2020 und vom 18.03.2021 zu GZ RV/7100347/2021, bei welchen gegen letzteres Erkenntnis eine Revision eingebracht wurde) sei entschieden worden, dass ausländische Einkünfte ungeachtet der Ansässigkeit in einem anderen Staat bei der Berechnung des Steuersatzes zu berücksichtigen seien. Es spiele dabei keine Rolle welcher Staat der Ansässigkeitsstaat sei und werde die Abweisung der Beschwerde beantragt.

Mit Beschluss vom 19.07.2022 wurde der Bf. aufgefordert dem Gericht bekannt zu geben, ob Parteiinteressen gegen eine Aussetzung des Verfahrens vorliegen, da der Ausgang des VwGH-Verfahrens zur Frage, ob bei der Besteuerung der Inlandseinkünfte einer abkommensrechtlich im Ausland ansässigen, aber in Österreich unbeschränkt steuerpflichtigen Person auch in Österreich der Progressionsvorbehalt geltend gemacht werden kann, von wesentlicher Bedeutung für die Entscheidung in der vorliegenden Beschwerdesache ist. Mit Schreiben vom 21.07.2022 wurde vom Vertreter des Bf. mitgeteilt, dass keine Bedenken gegen die Aussetzung bestehen. Die Entscheidung wurde vom Bundesfinanzgericht mit Beschluss vom 01.08.2022 ausgesetzt.

Mit Schreiben vom 24.10.2022 ersuchte der Bf. um Fortsetzung des Verfahrens aufgrund einer Entscheidung des Bundesfinanzgerichts vom 08.06.2022 zu GZ RV/71020222/2022 und um Stattgabe der Beschwerde.

II. Das Bundesfinanzgericht hat erwogen:

1. Sachverhalt

Der Bf. ist Alleineigentümer eines Hauses in Österreich mit der Adresse in G. Das Haus wird vom Bf. benützt und an Feriengäste vermietet. Die Eigennutzung des Hauses durch den Bf. ist jederzeit möglich, da die Vermietung durch den Bf. selbst erfolgt. Der Mittelpunkt der Lebensinteressen des Bf. befindet sich in Deutschland, wo er unternehmerisch tätig und verheiratet ist.

Der Bf. bezieht im streitgegenständlichen Jahr in Österreich Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung in Höhe von € 2.022,95. Laut Bescheid des deutschen Finanzamtes über die Einkommensteuer für das Jahr 2018 bezieht der Bf. in Deutschland Einkünfte aus selbstständiger Arbeit in Höhe von € 80.820,- und Einkünfte aus nichtselbstständiger Arbeit in

Höhe von € 1.792,-. Als Beitrag zur Krankenversicherung wurde ein Betrag von € 3.489,- geleistet.

Das Einkommen ausländischer Einkünfte ergibt für die in Deutschland erzielten Einkünfte abzüglich der Krankenversicherung einen Gesamtbetrag in Höhe von € 79.123,-. Im Einkommensteuerbescheid 2018 des Bf. wurde von der Abgabenbehörde die Einkommensteuer, unter Berücksichtigung des Einkommens ausländischer Einkünfte für die Berechnung des Durchschnittsteuersatzes, mit € 692,- festgesetzt.

2. Beweiswürdigung

Die Sachverhaltsfeststellungen sind im Wesentlichen unstrittig, ergeben sich aus dem vorgelegten Verwaltungsakt und insbesondere aus den vom Bf. vorgelegten Nachweisen wie dem deutschen Steuerbescheid sowie aus dem Abgabeninformationssystem der Finanzverwaltung.

3. Rechtliche Beurteilung

3.1. Zu Spruchpunkt I. (Abweisung)

Gesetzliche Grundlagen:

Gemäß § 1 Abs. 2 EStG 1988 sind jene natürlichen Personen, die im Inland einen Wohnsitz oder ihren gewöhnlichen Aufenthalt haben, unbeschränkt steuerpflichtig. Die unbeschränkte Steuerpflicht erstreckt sich auf alle in- und ausländischen Einkünfte.

Das im konkreten Fall relevante Abkommen der Republik Österreich und Deutschland, DBA-Deutschland, zur Vermeidung der Doppelbesteuerung auf dem Gebiet der Steuern vom Einkommen (BGBl Nr. III 2002/182) enthält in Art. 4 die Vereinbarungen der Abkommensstaaten über die ansässige Person, in Art. 14 und Art. 15 die Vereinbarungen über selbstständige und unselbstständige Arbeit und in Art. 23 die Vereinbarungen zur Vermeidung der Doppelbesteuerung:

Artikel 4

Ansässige Person

(1) Im Sinne dieses Abkommens bedeutet der Ausdruck „eine in einem Vertragsstaat ansässige Person“ eine Person, die nach dem Recht dieses Staates dort auf Grund ihres Wohnsitzes, ihres ständigen Aufenthalts, des Ortes ihrer Geschäftsleitung oder eines anderen ähnlichen Merkmals steuerpflichtig ist, und umfasst auch diesen Staat, seine Gebietskörperschaften und andere juristische Personen des öffentlichen Rechts. Der Ausdruck umfasst jedoch nicht eine

Person, die in diesem Staat nur mit Einkünften aus Quellen in diesem Staat oder mit in diesem Staat gelegenen Vermögen steuerpflichtig ist.

(2) Ist nach Absatz 1 eine natürliche Person in beiden Vertragsstaaten ansässig, so gilt Folgendes:

a) Die Person gilt als nur in dem Staat ansässig, in dem sie über eine ständige Wohnstätte verfügt; verfügt sie in beiden Staaten über eine ständige Wohnstätte, so gilt sie als nur in dem Staat ansässig, zu dem sie die engeren persönlichen und wirtschaftlichen Beziehungen hat (Mittelpunkt der Lebensinteressen);

[...]

Artikel 14

Selbständige Arbeit

(1) Einkünfte, die eine in einem Vertragsstaat ansässige Person aus einem freien Beruf oder aus sonstiger selbständiger Tätigkeit bezieht, dürfen nur in diesem Staat besteuert werden, es sei denn, dass der Person im anderen Vertragsstaat für die Ausübung ihrer Tätigkeit gewöhnlich eine feste Einrichtung zur Verfügung steht. Steht ihr eine solche feste Einrichtung zur Verfügung, so dürfen die Einkünfte im anderen Staat besteuert werden, jedoch nur insoweit, als sie dieser festen Einrichtung zugerechnet werden können.

[...]

Artikel 15

Unselbständige Arbeit

(1) Vorbehaltlich der Artikel 16 bis 20 dürfen Gehälter, Löhne und ähnliche Vergütungen, die eine in einem Vertragsstaat ansässige Person aus unselbständiger Arbeit bezieht, nur in diesem Staat besteuert werden, es sei denn, die Arbeit wird im anderen Vertragsstaat ausgeübt. Wird die Arbeit dort ausgeübt, so dürfen die dafür bezogenen Vergütungen im anderen Staat besteuert werden.

[....]

Artikel 23

Vermeidung der Doppelbesteuerung

(1) Bei einer in der Bundesrepublik Deutschland ansässigen Person wird die Steuer wie folgt festgesetzt:

a) *Von der Bemessungsgrundlage der deutschen Steuer werden die Einkünfte aus der Republik Österreich sowie die in der Republik Österreich gelegenen Vermögenswerte ausgenommen, die nach diesem Abkommen in der Republik Österreich besteuert werden dürfen und nicht unter Buchstabe b fallen. Die Bundesrepublik Deutschland behält aber das Recht, die so ausgenommenen Einkünfte und Vermögenswerte bei der Festsetzung des Steuersatzes für andere Einkünfte und Vermögenswerte zu berücksichtigen. Für Einkünfte aus Dividenden gelten die vorstehenden Bestimmungen nur dann, wenn diese Dividenden an eine in der Bundesrepublik Deutschland ansässige Gesellschaft (jedoch nicht an eine Personengesellschaft) von einer in der Republik Österreich ansässigen Gesellschaft gezahlt werden, deren Kapital zu mindestens 10 vom Hundert unmittelbar der deutschen Gesellschaft gehört, und bei der Ermittlung der Gewinne der ausschüttenden Gesellschaft nicht abgezogen worden sind.*

Für die Zwecke der Steuern vom Vermögen werden von der Bemessungsgrundlage der deutschen Steuer ebenfalls Beteiligungen ausgenommen, deren Ausschüttungen, falls solche gezahlt werden würden, nach den vorhergehenden Sätzen von der Steuerbemessungsgrundlage auszunehmen wären.

b) *Auf die deutsche Steuer vom Einkommen für die folgenden Einkünfte wird unter Beachtung der Vorschriften des deutschen Steuerrechts über die Anrechnung ausländischer Steuern die österreichische Steuer angerechnet, die nach österreichischem Recht und in Übereinstimmung mit diesem Abkommen für diese Einkünfte gezahlt worden ist:*

aa) Dividenden, die nicht unter Buchstabe a fallen,

bb) Zinsen,

cc) Lizenzgebühren,

dd) Einkünfte, die nach Artikel 13 Absatz 2 in der Republik Österreich besteuert werden dürfen,

ee) Einkünfte, die nach Artikel 15 Absatz 5 in der Republik Österreich besteuert werden dürfen,

ff) Vergütungen, die nach Artikel 16 Absatz 1 in der Republik Österreich besteuert werden dürfen,

gg) Einkünfte, die nach Artikel 17 in der Republik Österreich besteuert werden dürfen.

c) *Einkünfte oder Vermögen einer in der Bundesrepublik Deutschland ansässigen Person, die nach dem Abkommen von der Besteuerung in der Bundesrepublik Deutschland auszunehmen sind, dürfen gleichwohl in der Bundesrepublik Deutschland bei der Festsetzung der Steuer für das übrige Einkommen oder Vermögen der Person einbezogen werden.*

(2) *Bei einer in der Republik Österreich ansässigen Person wird die Steuer wie folgt festgesetzt:*

a) *Bezieht eine in der Republik Österreich ansässige Person Einkünfte oder hat sie Vermögen und dürfen diese Einkünfte oder dieses Vermögen nach diesem Abkommen in der*

Bundesrepublik Deutschland besteuert werden, so nimmt die Republik Österreich vorbehaltlich der Buchstaben b und c diese Einkünfte oder dieses Vermögen von der Besteuerung aus.

- b) Bezieht eine in der Republik Österreich ansässige Person Einkünfte, die nach den Artikeln 10, 11, 13 Absatz 2 und 17 Absatz 1 Satz 2 und 3 in der Bundesrepublik Deutschland besteuert werden dürfen, so rechnet die Republik Österreich auf die vom Einkommen dieser Person zu erhebende Steuer den Betrag an, der der in der Bundesrepublik Deutschland gezahlten Steuer entspricht. Der anzurechnende Betrag darf jedoch den Teil der vor der Anrechnung ermittelten Steuer nicht übersteigen, der auf die aus der Bundesrepublik Deutschland bezogenen Einkünfte entfällt.*
- c) Dividenden im Sinne des Artikels 10 Absatz 2 Buchstabe a, die von einer in der Bundesrepublik Deutschland ansässigen Gesellschaft an eine in der Republik Österreich ansässige Gesellschaft gezahlt werden und die bei Ermittlung der Gewinne der ausschüttenden Gesellschaft nicht abgezogen worden sind, sind, vorbehaltlich der entsprechenden Bestimmungen des innerstaatlichen Rechts der Republik Österreich, aber ungeachtet etwaiger nach diesem Recht abweichender Mindestbeteiligungserfordernisse, in der Republik Österreich von der Besteuerung ausgenommen.*
- d) Einkünfte oder Vermögen einer in der Republik Österreich ansässigen Person, die nach dem Abkommen von der Besteuerung in der Republik Österreich auszunehmen sind, dürfen gleichwohl in der Republik Österreich bei der Festsetzung der Steuer für das übrige Einkommen oder Vermögen der Person einbezogen werden.*

Rechtliche Beurteilung:

Unstrittig ist, dass der Bf. in Österreich aufgrund seines Wohnsitzes in G unbeschränkt steuerpflichtig ist und sich in Deutschland der Mittelpunkt seiner Lebensinteressen befindet, er somit in Deutschland ansässig ist.

Strittig ist, ob für die Ermittlung der österreichischen Einkommensteuer des Bf. auch die deutschen Einkünfte (dem Grunde nach) zwecks Anwendung eines Progressionsvorbehaltes zu berücksichtigen sind.

Das gegenständliche Verfahren war aufgrund der zum Erkenntnis des BFG vom 18.03.2022 zu GZ RV/7100347/2021 beim Verwaltungsgerichtshof (kurz VwGH) anhängigen Revisionsverfahrens ausgesetzt und ist aufgrund der Entscheidung des VwGH vom 07.09.2022, Ra 2021/13/0067 von Amts wegen gemäß § 271 Abs. 2 BAO fortzusetzen.

Im Erkenntnis vom 07.09.2022 zu GZ Ra 2021/13/0067 hat der VwGH zu einem gleich gelagerten Sachverhalt wie folgt ausgeführt:

10 *Gemäß § 1 Abs. 2 EStG 1988 sind jene natürlichen Personen, die im Inland einen Wohnsitz oder ihren gewöhnlichen Aufenthalt haben, unbeschränkt steuerpflichtig. Die unbeschränkte Steuerpflicht erstreckt sich auf alle in- und ausländischen Einkünfte. Der Steuersatz bemisst sich nach dem (Gesamt)Einkommen, worin innerstaatlich der Progressionsvorbehalt seine Rechtsgrundlage findet (vgl. VwGH 24.5.2007, 2004/15/0051 und abermals 29.7.2010, 2010/15/0021).*

11 *Soweit die Revisionswerberin vorbringt, aus § 3 EStG 1988 sei abzuleiten, dass innerstaatlich kein Progressionsvorbehalt bestehen könne, weil es sonst keiner expliziten Regelung über besondere Progressionsvorbehalte in § 3 Abs. 3 EStG 1988 bedürfte und generell alle Befreiungen in § 3 EStG 1988 bei der Festsetzung der Steuer für das übrige Einkommen des Steuerpflichtigen zu berücksichtigen wären, ist dem Folgendes entgegenzuhalten: Bei der Beurteilung der Steuerpflicht grenzüberschreitender Sachverhalte muss zunächst der Steueranspruch nach innerstaatlichem Steuerrecht, also durch Anwendung des EStG 1988, ermittelt werden. Gemäß § 1 Abs. 2 zweiter Satz EStG 1988 ist dabei bei unbeschränkt Steuerpflichtigen das nach den Vorschriften des EStG 1988 ermittelte Welteinkommen heranzuziehen. Auf der Grundlage dieses Steueranspruchs errechnet sich der anzuwendende Durchschnittssteuersatz. Sodann wird der Teil des Einkommens, das aufgrund des DBA der Besteuerungsbefugnis Österreichs entzogen wird, aus der Bemessungsgrundlage ausgeschieden und der zuvor ermittelte Durchschnittssteuersatz auf das übrige Einkommen angewendet.*

12 *Wird die Steuer auf das Welteinkommen errechnet, bleiben die von der Revision angesprochenen steuerbefreiten Einkünfte außer Ansatz, weil die Steuerberechnung durch Anwendung des EStG 1988 erfolgt und § 3 leg.cit. diese Einkünfte steuerfrei stellt. Diese Einkünfte sind also nach innerstaatlichem Recht (aufgrund § 3 EStG 1988) nicht steuerpflichtig und können daher nicht in die Bemessungsgrundlage für die Steuer einfließen und somit auch nicht die Höhe des anzuwendenden Durchschnittssteuersatzes beeinflussen, soweit nicht das Gesetz - wie insbesondere in § 3 Abs. 3 EStG 1988 - eine Sonderregelung trifft.*

13 *Auch das DBA-Türkei steht der Anwendung des Progressionsvorbehaltes für den Quellenstaat nicht entgegen.*

14 *Das Abkommen enthält zu der hier strittigen Frage des Progressionsvorbehalts für den Quellenstaat keine Bestimmungen. Der Methodenartikel bezieht sich jeweils auf den Ansässigkeitsstaat, nicht aber auf den Quellenstaat.*

15 *Art. 22 Abs. 1 lit. d und Abs. 2 lit. b des DBA mit der Türkei sind Art. 23A Abs. 3 des OECD-Musterabkommens 1977 nachgebildet.*

16 *Der Kommentar zum OECD-Musterabkommen 1977 führt in Rn 56 zu Art. 23A aus, dass diese Regelung die Anwendung des Progressionsvorbehalts durch den Quellenstaat nicht ausschließt:*

„Paragraph 3 of Article 23A relates only to the State of residence. The form of the Article does not prejudice the application by the State of source of the provisions of its domestic laws concerning the progression.“

17 Auch in der Literatur wird vertreten, dass das OECD-Musterabkommen dem Quellenstaat die Anwendung eines Progressionsvorbehalts nicht verbietet (vgl. Wassermeyer, Doppelbesteuerung, Art. 23A Rz 122, mwN; so auch Loukota/Jirousek/Schmidjell-Dommes/Daurer, IntStR I/1, 201, Rz 44; Auer/Petutschnig/Resenig, SWI 2021, 120f).

18 Aus den Materialien zum DBA-Türkei geht ebenfalls nicht hervor, dass ein Progressionsvorbehalt für den Quellenstaat ausgeschlossen werden sollte. Sie enthalten lediglich den Hinweis, dass Österreich auf OECD-Grundlage die Befreiungsmethode unter Progressionsvorbehalt anwendet.

19 Im Lichte dessen ist Art. 22 des DBA-Türkei so zu verstehen, dass für den Quellenstaat ein Progressionsvorbehalt weder eingeräumt noch verboten wurde. Das DBA-Türkei entfaltet somit hinsichtlich des Progressionsvorbehalts keine Schrankenwirkung.

20 Da das österreichische Recht bei einer unbeschränkt steuerpflichtigen Person für die Ermittlung der Höhe des Steuersatzes auch die ausländischen Einkünfte heranzieht und das DBA-Türkei die Heranziehung der türkischen Einkünfte bei Ermittlung des Steuersatzes nicht verbietet, bemisst sich der Steuersatz in Österreich auch nach diesen türkischen Einkünften der Revisionswerberin.

Für den gegenständlichen Fall bedeutet dies:

Wie vom VwGH ausgeführt ist bei der Beurteilung der Steuerpflicht grenzüberschreitender Sachverhalte zunächst der Steueranspruch nach innerstaatlichem Steuerrecht, also durch Anwendung des EStG 1988, zu ermittelt. Gemäß § 1 Abs. 2 zweiter Satz EStG 1988 ist dabei bei unbeschränkt Steuerpflichtigen das nach den Vorschriften des EStG 1988 ermittelte Welteinkommen heranzuziehen.

Aufgrund der – unstrittigen - unbeschränkten Steuerpflicht des Bf. sind gemäß § 1 Abs. 2 EStG 1988 alle in- und ausländischen Einkünfte für die Berechnung des Steuersatzes heranzuziehen, zumal sich der Steuersatz nach dem (Gesamt-)Einkommen, worin innerstaatlich der Progressionsvorbehalt seine Rechtsgrundlage findet, bemisst.

Auch das DBA-Deutschland steht - gleichgelagert wie das oa. VwGH-Erkenntnis betreffen dem DBA-Türkei - der Anwendung des Progressionsvorbehaltes für den Quellenstaat nicht entgegen.

Das Abkommen enthält zu der Frage des Progressionsvorbehalts für den Quellenstaat keine Bestimmungen. Der Methodenartikel bezieht sich jeweils auf den Ansässigkeitsstaat, nicht aber auf den Quellenstaat.

Art. 23 Abs. 1 lit c DBA mit Deutschland ist dem Art. 23A Abs. 3 des OECD-Musterabkommens 1977 nachgebildet. Wie vom VwGH in Randnummer 17 ausgeführt, wird in der Literatur vertreten, dass das OECD-Musterabkommen dem Quellenstaat die Anwendung eines Progressionsvorbehalts nicht verbietet.

Das DBA-Deutschland entfaltet hinsichtlich des Progressionsvorbehalts keine Schrankenwirkung. Da Art. 23 des DBA-Deutschland so zu verstehen ist, dass für den Quellenstaat ein Progressionsvorbehalt weder eingeräumt noch verboten wurde, sind bei einer unbeschränkt steuerpflichtigen Person für die Ermittlung der Höhe des Steuersatzes auch die ausländischen Einkünfte heranzuziehen.

Die Abgabenbehörde hat daher zu Recht im Einkommensteuerbescheid für das Jahr 2018 bei der Berechnung der Einkommensteuer die deutschen Einkünfte des Bf. herangezogen und waren diese in die Bemessungsgrundlage für die Berechnung des Durchschnittsteuersatzes einzubeziehen.

Abschließend wird noch angemerkt, dass die Hinweise der Bf. auf die Lohnsteuerrichtlinien 2002 der Beschwerde nicht zum Erfolg verhelfen kann, da die Lohnsteuerrichtlinien lediglich als Auslegungsbehelf die Rechtsansicht des Bundesministeriums für Finanzen wiedergeben und daher keine über die gesetzlichen Bestimmungen hinausgehende Rechte und Pflichten begründen können.

Die Beschwerde war abzuweisen.

3.2. Zu Spruchpunkt II. (Revision)

Gegen ein Erkenntnis des Bundesfinanzgerichtes ist die Revision zulässig, wenn sie von der Lösung einer Rechtsfrage abhängt, der grundsätzliche Bedeutung zukommt, insbesondere weil das Erkenntnis von der Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes abweicht, eine solche Rechtsprechung fehlt oder die zu lösende Rechtsfrage in der bisherigen Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes nicht einheitlich beantwortet wird.

Eine ordentliche Revision an den VwGH ist nicht zulässig, da die zu beantwortende Rechtsfrage vom VwGH bereits in der oa. Judikatur des VwGH geklärt wurde und das Erkenntnis der Judikatur des VwGH entspricht.

Graz, am 22. November 2022

IM NAMEN DER REPUBLIK

Das Bundesfinanzgericht hat durch die Richterin DSW****1**** in der Beschwerdesache ****Bf1****, ****Bf1-Adr****, vertreten durch Dr. Johann Eder, Giselakai 45, 5020 Salzburg, über die Beschwerde vom 25. Oktober 2019 gegen den Bescheid des Finanzamtes Salzburg-Land vom 18. September 2019 betreffend Einkommensteuer 2018, Steuernummer ****BF1StNr1**** zu Recht erkannt:

Der Beschwerde wird gemäß § 279 BAO Folge gegeben.

Die Bemessungsgrundlagen und die Höhe der festgesetzten Abgabe sind dem Ende der Entscheidungsgründe dem als Beilage angeschlossenen Berechnungsblatt zu entnehmen und bilden einen Bestandteil des Spruches dieses Erkenntnisses.

Gegen dieses Erkenntnis ist eine Revision an den Verwaltungsgerichtshof nach Art. 133 Abs. 4 Bundes-Verfassungsgesetz (B-VG) nicht zulässig.

Entscheidungsgründe

I. Verfahrensgang und Sachverhalt

Anlässlich einer gebührenrechtlichen Prüfung der rechtsanwaltlichen Vertretungskanzlei des Beschwerdeführers (Bf) wurde zur Selbstberechnung der Immobilienertragsteuer folgende Feststellung getroffen (siehe dazu Kontrollmitteilung vom 22.08.2019 des FA für Gebühren, Verkehrssteuern und Glücksspiel):

„Der Bf ist - neben seiner Ehefrau - Hälfteeigentümer einer Wohnung, die ab der Anschaffung am 26.01.2004 durchgehend als Hauptwohnsitz genutzt und mit Kaufvertrag vom 30.05.2018 veräußert wurde Adresse Kaufvertrag vom 26.01.2004, Wohnbauförderung, siehe Beschwerde des Bf vom 25.10.2019, Meldebestätigung vom 10.09.2020).

Der Kaufpreis von € 235.000,00 war binnen 14 Tagen nach Anforderung mit Bekanntgabe der Bereitschaft zur Übergabe des Kaufgegenstandes binnen 8 Tagen nach Einlangen des

Kaufpreises auf dem Treuhandkonto des RA auf das von ihm dazu bei der Bank gesondert eingerichtete Treuhandkonto zur Zahlung fällig.

Die tatsächliche Übergabe der Liegenschaftsanteile mit der Eigentumswohnung sollte laut Punkt III. des Kaufvertrages spätestens am 20.12.2018 erfolgen.

Bei der Selbstberechnung des Kaufvertrages vom 30.05.2018 wurde die Immobilienertragsteuer (ImmoESt) unter Berufung auf die Hauptwohnsitzbefreiung mit € 0,00 gemeldet (siehe dazu Selbstberechnung Grunderwerb, Finanzonline).

Am 01.08.2018 wurde zwischen dem Bf als Verkäufer und nunmehrigen Mieter der Wohnung und den Käufern derselben als nunmehrige Vermieter ein Mietvertrag auf die unbestimmte Dauer von 3 Jahren über die weitere Nutzung der Wohnung abgeschlossen. Der monatliche Mietzins wurde mit dem Betrag von € 700,00 vereinbart.“

Die Abgabenbehörde folgte den Feststellungen der gebührenrechtlichen Prüfung im Einkommensteuerbescheid vom 18.09.2019.

Die ImmoESt aus dem Wohnungsverkauf wurde mit je € 8.030,00 festgesetzt. Begründend führte die Behörde dazu aus, dass der Hauptwohnsitz bisher nicht aufgegeben wurde und ein Mietvertrag abgeschlossen worden sei.

Dagegen erhob der Bf am 25.10.2019 Beschwerde und begründete diese wie folgt:

Die Wohnung wurde aus finanziellen Gründen verkauft. Es war geplant und war der Bf überzeugt gewesen, dass man in der zur Übergabe laut Kaufvertrag eingeräumten Frist (bis 20.12.2018) eine geeignete und leistbare Wohnung finden würde. Es zeichnete sich aber leider bereits nach ein paar Monaten ab, dass dem leider nicht so war.

Dass man es auch nicht einfach auf einen Vertragsbruch und eine Räumungsklage ankommen lassen wollte und eine Regelung auch notwendig gewesen wäre, um vor der tatsächlichen Übergabe den Kaufpreis zur Auszahlung zu erlangen, um damit die Rückzahlungen leisten zu können, wurde mit den Käufern ein Mietvertrag abgeschlossen, um eine Bleibe zu haben, bis als Ersatzobjekt eine entsprechende Mietwohnung gefunden werde. Der Vertragsserrichter und Treuhänder wurde dazu nicht beigezogen bzw. dann erst im Nachhinein informiert.

Seitens der Käufer war verlangt worden, dass der Mietvertrag wirksam befristet sein müsste, um nicht ein unbefristetes kündigungsgeschütztes Mietverhältnis zu begründen, und war es dazu gemäß § 29 MRG notwendig, den Vertrag für eine Dauer von 3 Jahren abzuschließen, dies mit der Maßgabe, dass der Mieter den Vertrag nach Ablauf eines Jahres unter Einhaltung einer 3-monatigen Kündigungsfrist kündigen könne. Es wurde dazu gesagt, einvernehmlich könne man den Vertrag auch früher auflösen.

Zu einer früheren Auflösung, und damit zu einem tatsächlichen Auszug innerhalb der Frist von einem Jahr ab dem Abschluss des Kaufvertrages kam es dann aber nicht, weil einerseits noch keine geeignete Ersatzwohnung gefunden, und vor allem auch, weil seitens der Käufer und Vermieter mitgeteilt worden wäre, dass der Mietvertrag nicht einvernehmlich vorzeitig aufgelöst werde, sondern zumindest die Jahresfrist für die Kündigung plus 3 Monate Kündigungsfrist eingehalten werden müssten und solange bezahlt werden müsste. Der Bf hatte dabei gemeint, die Jahresfrist würde sich auf das Vertragsende beziehen, und nicht auf den Beginn der Kündigungsfrist. Doppelt zu zahlen konnte sich der Bf schon gar nicht leisten. Es war auch nicht bekannt und nicht bewusst gewesen, dass die Hauptwohnsitzbefreiung an die tatsächliche Beendigung der Nutzung der Wohnung geknüpft ist und damit gefährdet werden könnte, weil nach den Richtlinien die Frist von einem Jahr eingehalten werden sollte. Dessen ungeachtet hatte man möglichst rasch ausziehen wollen.

*Nachdem man über eine Internetplattform schließlich eine Wohnung in Salzburg an der Adresse ***1*** gefunden, den Vertrag abgeschlossen und die erste Miete und die Kautions eingezahlt hatte und man im Oktober 2018 einziehen wollte, hat sich herausgestellt, dass man einem Betrüger zum Opfer gefallen war. Es wurde Anzeige erstattet. Nun stand man so sehr unter Druck, dass man „jede Notlösung“ annehmen wollte und auch Schaden dadurch in Kauf nehmen musste, das Mobiliar nicht mitnehmen zu können.*

Im vorliegenden Fall betrage die Nutzungsdauer als Hauptwohnsitz ab der Anschaffung der Wohnung ein Vielfaches des Erfordernisses für die Hauptwohnsitzbefreiung. Lediglich die in „Normalfällen“ als Rahmen vorgesehene Jahresfrist konnte aufgrund von Besonderheiten, wie oben beschrieben, verständlicherweise nicht eingehalten werden.

Es ist dem Bf zuzubilligen, dass die Fristeinhaltung wegen der damit verbundenen bzw. nicht überwundenen Probleme nicht zumutbar war und an äußeren Bedingungen, wie dem schwierigen Wohnungsmarkt in Salzburg und Salzburg Umgebung sowie die mietrechtlichen Anforderungen an eine wirksame Befristung und der nicht zu beeinflussenden Disposition der neuen Eigentümer, ihn nicht einvernehmlich vorzeitig aus dem Mietverhältnis entlassen zu wollen, gelegen ist. Diese Umstände sind im Einzelfall berücksichtigungswürdig und im Ergebnis als befreiungsunschädlich zu beurteilen.

Aus den gesamten Verhältnissen und der Nutzungsdauer als Hauptwohnsitz ist bereits klar zu ersehen, dass der Immobilienankauf absolut nichts mit einer Spekulation zu tun hat und hatte, und die Verzögerung auch nicht gegen die gesetzgeberische Intention für das Erfordernis einer Aufgabe des Hauptwohnsitzes infolge des Verkaufes gerichtet war.

In der Beschwerde vom 25.10.2019 beantragte der Bf auch die Durchführung einer mündlichen Verhandlung.

Das Finanzamt wies die Beschwerde zunächst als verspätet zurück (Bescheid gem. § 260 BAO vom 22.11.2019).

Der Zurückweisungsbescheid wurde in der Folge von der Abgabenbehörde gem. § 299 BAO aufgehoben (Aufhebungsbescheid vom 01.07.2020).

Gleichzeitig wurde die Beschwerde mit Beschwerdevorentscheidung vom 01.07.2020 als unbegründet abgewiesen, mit der Begründung, dass die Hauptwohnsitzbefreiung nur dann in Anspruch genommen werden könne, wenn der Hauptwohnsitz mit der Veräußerung oder grundsätzlich spätestens ein Jahr nach der Veräußerung (Toleranzfrist) aufgegeben werden würde. Es müsste jedenfalls die Absicht bestehen, den Hauptwohnsitz zu wechseln. Der Abschluss eines Mietvertrages über das Kaufobjekt spräche gegen diese Absicht.

Am 05.08.2020 stellte der Bf den Antrag die Beschwerde – mit folgenden Ergänzungen – dem Bundesfinanzgericht (BFG) zur Entscheidung vorzulegen.

Zutreffend sei, dass jedenfalls die Absicht bestehen müsse, den Hauptwohnsitz zu wechseln. Diese Absicht habe völlig klar bestanden und sei klar dokumentiert, indem im Kaufvertrag eine Frist für die Übergabe mit spätestens 20.12.2018 festgesetzt worden sei und vorgesehen gewesen wäre, dass der Kaufpreis erst mit Übergabe des Kaufgegenstandes ausbezahlt werden dürfe. Es würde überhaupt keinen Sinn machen, eine derartige Regelung zu treffen, wenn nicht Absicht zum Auszug aus der Wohnung und Übergabe an die Käufer bestehen würde, weil dann der Zweck bzw. die Notwendigkeit, aus dem Kaufpreis Schulden zu bezahlen, nie erfüllt werden könnte.

Dass sich in der Folge die Suche nach einem geeigneten leistbaren Mietobjekt schwieriger dargestellt habe, als erwartet, sei in Anbetracht der Verhältnisse am Salzburger Immobilienmarkt leicht nachvollziehbar. Für die Eignung wären verständlicherweise neben einer leistbaren Miete auch eine Größe der Wohnung angestrebt, die wenigstens eine Weiterverwendung des Großteiles des Mobiliars ermöglichen sollte.

Die eingehend vorgebrachten und mit Beweisanbot unterlegten Schwierigkeiten zur Erlangung einer Ersatzwohnung bzw das Abverlangen nach einem wirksam befristeten Vertrag und Verzögerungen daraus im Ausmaß von ein paar Monaten länger als ein Jahr sei dem Bf, also dem Verkäufer der Wohnung nicht als eine die Hauptwohnsitzbefreiung ausschließende Entwicklung bzw Handlungsweise anzulasten.

Die Beschwerdevorlage an das BFG erfolgte am 11.09.2020.

Dem BFG wurden vom Bf noch folgende Beweisanbote übermittelt:

- 1.) Mietvertrag vom 31.10.2019, der bestätigt, dass der Bf per 01.11.2019 ein Mietverhältnis im Haus ***2*** abgeschlossen hat.
- 2.) Sachverhaltsdarstellung von Frau XX, Immobilienmaklerin, zum Ablauf des Verkaufes der streitgegenständlichen Wohnung:

Über Ersuchen des Bf teile ich mit, was ich mit dem Verkauf der Eigentumswohnung zu tun hatte und wie es dazu gekommen ist, dass der Verkäufer die Wohnung noch länger genutzt hat, als vorgesehen:

Mir wurde vom Bf ein Vermittlungsauftrag zum Verkauf der Eigentumswohnung erteilt. Meine Ansprechpartnerin war (wohl aus sprachlichen Gründen) die Ehefrau des Bf. Der Grund für den Verkauf war, dass man finanziell unter Druck stand.

Für die Käufer hat sich bei mir die Mutter der Käuferin gemeldet, und haben die Käufer schließlich ein Kaufanbot gelegt. Meine Ansprechpartnerin war weiterhin die Mutter der Käuferin.

Der Bf hatte noch keine andere Wohnung und wollte nach seiner Einschätzung eine ausreichende Frist bis zur Übergabe, um eine leistbare Wohnung zu suchen. Man wollte möglichst das Mobiliar in der neuen Wohnung weiterverwenden. Es wurde deshalb vereinbart, dass die Wohnung erst spätestens im Dezember 2018 übergeben werden muss.

Im Juli meldete sich dann die Ehefrau des Bf und jammerte, dass man noch keine Wohnung gefunden habe und es so schwierig ist, und ob ich eine Wohnung wüsste. Ich konnte auch nichts anbieten und habe auch erklärt, dass ich keinen Auftrag zur Suche einer Mietwohnung übernehme, weil dies aus meiner Sicht keinen Sinn gemacht hätte.

Der Bf hatte Angst, dass man vielleicht bis Dezember noch nichts gefunden habe, aber aus der Wohnung müsse. Der Bf hatte auch das Problem, dass er finanziell unter Druck stand, dass man das Geld bzw. einen Teil davon schon gebraucht hätte, dies auch für rasch notwendige Zahlungen, wenn man eine Mietwohnung gefunden habe (zB die Kautionszahlung, die regelmäßig "gleich" bezahlt werden muss), aber das Geld aus dem Kaufpreis laut Vertrag erst nach der Übergabe ausbezahlt werden sollte. Man suchte deshalb eine Möglichkeit, dass der Kaufpreis vor der Übergabe ausbezahlt wird, und dass man vorsichtshalber etwas mehr Zeit zur Wohnungssuche hat. So kam es im direkten Gespräch mit den Käufern zur Lösung mit dem Mietvertrag. Ich wurde informiert und um Unterstützung zur Verlassung eines schriftlichen Mietvertrages ersucht.

Der Käuferseite war wichtig, dass eine Vermietung wirksam befristet wird. Dazu war es notwendig, den Vertrag auf 3 Jahre abzuschließen. Der erklärte Wunsch, dass der Verkäufer bzw. dann Mieter vorzeitig ausziehen könne, wenn man eine andere Wohnung gefunden habe, war für die Käuferseite kein Problem. Ich habe dies auch so kommuniziert (wie ich es selbst verstanden habe), dass eine einvernehmliche Auflösung jederzeit möglich ist, und wurde im Vertrag standardmäßig das gesetzliche Recht auf vorzeitige Auflösung durch Kündigung nach einem Jahr angeführt. Es wurde dann auch der Kaufpreis ausbezahlt.

In der Folge, noch im Jahre 2018, hat sich der Bf gemeldet und mitgeteilt, dass man eine Wohnung gefunden habe und man wollte die Übergabe konkret vereinbaren. Die Käufer und

die Mutter der Käuferin waren zu der Zeit jedoch nicht verfügbar, (soweit ich mich erinnern kann, war sie für ein paar Monate bei ihrer Tochter in Indien), und hat es geheißen, dass es jetzt nicht so kurzfristig geht, einfach auszuziehen, man solle sich an die Regelung laut Vertrag halten. Die Bf war darüber sehr unglücklich, weil man die angepeilte Wohnung nicht nehmen konnte, weil man es sich nicht leisten konnte, doppelt zu zahlen. So kam es, dass man vertraglich gebunden war bzw. sich gebunden sah und erst eine Mietwohnung für die Zeit ab Ablauf der Mindestbindungsfrist laut Vertrag bzw. Gesetz suchen konnte, obwohl man eine Wohnung gefunden hatte und ausziehen wollte. Der Bf hat dann weitergesucht und war später, (Frühjahr / Sommer 2019), als die Mutter der Käuferin wieder da war, auch wieder eine Bereitschaft, zu einer einvernehmlichen Auflösung erreicht und, haben man dann auch wieder für einen kurzfristigen Bezug weiter eine Mietwohnung gesucht.

3.) Anzeigebestätigung über Betrug, ausgestellt von der Landespolizeidirektion Salzburg vom 02.10.2019 im Zusammenhang mit der Zahlungsanweisung, ***3*** über einen Betrag von € 1.711.- .

4.) Sachverhaltsdarstellung von Frau YY über den Wohnungskauf ihrer Stieftochter AA und deren Gatten BB vom Bf:

Über Ersuchen des Bf teile ich Ihnen meine Wahrnehmungen zum Wohnungskauf meiner Stieftochter AA und ihres Gatten BB vom Bf mit.

Die Ehegatten haben sich 2017/18 entschlossen, in Österreich eine Wohnung zu kaufen. Nachdem sie sich selbst die meiste Zeit in Indien aufhalten, haben sie mich ersucht, sie dabei zu unterstützen und mir dazu auch eine Vollmacht erteilt.

*Über Vermittlung des Immobilienbüros XX sind wir auf die Wohnung am ***4*** gekommen. Ich war dann im Wesentlichen die Ansprechpartnerin von XX. Der Bf hat erklärt, dass man schon auf der Suche nach einer Mietwohnung ist und man sich bemühen werde, bald auszuziehen. Man wollte aber vorsichtshalber eine Frist bis zum Dezember 2018 für die Übergabe haben, weil man meinte, bis dahin wird die Übersiedlung und Übergabe problemlos möglich sein. Es wurde also über den Wunsch des Bf vereinbart, dass die Übergabe spätestens am 20.12.2018 erfolgt. Entsprechend dieser Regelung im Kaufvertrag hätte man auch früher ausziehen können und damit früher über den Kaufpreis verfügen können.*

Der Bf hat dann aber nichts Passendes gefunden. Man hatte einen Hund und ein Kaninchen, was viele Vermieter nicht haben wollten.

Nachdem ich im April 2019 dann wieder in Österreich war, gab es dann auch wieder Kontakt mit dem Bf und hat man dann auch per E-Mail im Juni 2019 eine Kündigung geschickt, die aber so auch dem Vertrag nicht entsprochen hat. Wir waren aber zu einer vorzeitigen Auflösung bereit, wenn ein Übergabetermin mit einer ausreichenden Frist für eine anderweitige Vermietung vereinbart wird.

Aufgrund der vom Bf wiederholt erklärten Schwierigkeiten, eine andere geeignete Wohnung zu finden, hat sich dann der Auszug bis Anfang November 2019 verzögert.

5.) Sachverhaltsdarstellung des Bf, Schriftsatz vom 02.12.2020

Ich erkläre hiermit schriftlich den Ablauf und wie es dazu gekommen ist, dass die verkaufte Wohnung nicht in der im Kaufvertrag vereinbarten Frist übergeben werden konnte, und sich die Übergabe letztlich bis Anfang November 2019 verzögert hat:

Ich habe mich nach langer Zeit entschieden, die Wohnung zu verkaufen, dies aus finanziellen Gründen.

*Ich, ***Bf1***, bin seit 2013 in Invalidenpension, dies wegen der Folgen von einem Herzinfarkt (Herzschruttmacher mit Defibrilator...usw.). Mein letztes Gehalt, (2012), bei Autohaus Lindner in Hof Bei Salzburg war 1.480.- Euro, an Invalidenpension bekomme ich jetzt im Monat 542,59.- Euro (279,21 österreichische Pension und 263,38 kroatische Pension).*

Am 21. 03. 2018 hat man einen Maklervvertrag mit Frau XX über den Verkauf der Wohnung gemacht und danach hat man gleich mit der Suche nach einer passenden Wohnung begonnen. Frau XX hatte ebenfalls notiert, dass eine Mietwohnung gesucht werde.

Der Bf hat Wohnungen über zahlreiche Internetgruppen gesucht, wie z.B.:

- Provisionsfreie Wohnungen Salzburg*
- Wohnungen in Salzburg Stadt & Land*
- Immobilien Salzburg von privat zu privat*
- Salzburger Kleinanzeigen uvm.*

*Dazu noch Inserate in Zeitungen und über Bekannte. Unter Anderem hat man Frau ***5***, Gattin von Herrn ***5*** von ***6***, und die Tochter von Herr ***7***, kontaktiert, und auch angefragt wegen einer Wohnung in der ***8*** und einer anderen in der ***9***.*

Nachdem bis Juli 2018 noch keine Wohnung gefunden wurde, musste der Bf feststellen, wie schwierig es ist, eine geeignete leistbare Wohnung als Mieter zu bekommen.

Die Wohnungssuche wurde auch durch den Umstand sehr erschwert, dass der Bf Tiere hat (Hund und Kaninchen). Viele Vermieter lehnen Mieter mit solchen Tieren ab.

Der Bf hat auch festgestellt, dass es notwendig ist, dass man die Kautio und eine Miete im Voraus sofort zahlen kann oder auch eine Ablöse. Deshalb hat man die Käufer ersucht, dass man aus dem Kaufpreis schon vor der Übergabe Geld bekommen und wenn nötig auch noch ein paar Monate länger als laut Kaufvertrag in der Wohnung bleiben könne. Die Käufer waren mit einer Auszahlung vor Übergabe einverstanden, wenn Miete bezahlt werde. Es war für die Käufer aber wichtig, dass eine Befristung sicher ist. So kam es zum Mietvertrag für drei Jahre

und mit der Möglichkeit, zu kündigen. Es wurde von Seiten der Käufer zugesagt, dass auch eine einvernehmliche Auflösung jederzeit möglich ist. Es war nicht beabsichtigt, länger als für die Suche nach einer anderen Wohnung nötig, in der Wohnung zu bleiben.

*Der Bf hat dann im November 2018 eine Wohnung gefunden, für die ihm zugesagt wurde, dass er sie mieten könne. Er sollte sich mit dem Vermieter zum Vertragsabschluss treffen, wenn man fix sagen und unterschreiben konnte, dass man die Wohnung nimmt. Das war eine 2-Zimmer-Wohnung in ***10***. Leider konnte man die Wohnung nicht nehmen, weil der Bf zu der Zeit keine einvernehmliche Auflösung seines Mietvertrages für seine verkaufte Wohnung bekommen hat. Er konnte es sich nicht leisten, doppelt Miete zu zahlen.*

Man hat dann auch schriftlich (gesendet mit Email) Anfang Juni 2019 gekündigt, damit man jedenfalls mit Ende August ausziehen könne, so wie man den Vertrag verstanden hat.

Leider ist es schwierig, nach so langer Zeit noch Adressen oder Namen aufzutreiben, wie diverse Zettel, Notizen und derartiges. Was erfolglos war, war erledigt. Der Bf hätte nicht gewusst, wozu er das aufbewahren sollte.

*Noch dazu wurde er auch Opfer eines Immobilienbetruges über das Internet. Der Bf hat eine Wohnung in der ***11*** gemietet und dafür als Kautions und eine Miete am 2. Oktober 2019 in Höhe von 1.711,- Euro überwiesen. Tatsächlich stand die Wohnung gar nicht zur Verfügung. Man hat am 14.10.2019 eine Anzeige bei der Polizei gemacht. Das Geld bekam man nie zurück.*

Der Bf möchte noch darauf hinweisen, dass er sein ganzes Leben lang alle Rechnungen rechtzeitig gezahlt hat und niemals Schulden gemacht hat und weil er alles gesetzlich machen wollte, hat er auch den Verkauf dieser Wohnung durch einen Immobilienmakler gemacht. Er wurde aber überhaupt nicht darüber informiert, dass es zu einer solchen Steuerforderung kommen könnte.

Der Bf ist letztlich im November 2019 in eine eigentlich zu kleine Wohnung umgezogen, für die auch vom Mobiler kaum etwas gepasst hat, weil man keine andere Wohnung gefunden hat.

Mit Schriftsatz vom 21.12.2020 hat der Bf seinen Antrag auf Abhaltung einer mündlichen Verhandlung zurückgezogen.

I. Das Bundesfinanzgericht hat erwogen:

1. Sachverhalt

Der Bf hat als Hälfteeigentümer (neben TT, Ehefrau, weiteres Beschwerdeverfahren unter ***12*** anhängig) am 26.01.2004 die streitgegenständliche Wohnung in ***13*** erworben und seinen hier strittigen Hälftanteil mit Kaufvertrag vom 30.05.2018 an das Ehepaar BB und AA veräußert. Die Wohnung wurde vom Bf ab 2004 durchgehend als Hauptwohnsitz genutzt.

Im Kaufvertrag vom 30.05.2018 findet sich unter Punkt III. eine Regelung, die besagt, dass die tatsächliche Übergabe der Liegenschaftsanteile mit der Eigentumswohnung spätestens am 20.12.2018 zu erfolgen hat.

Unter Punkt II wurde geregelt, dass der Kaufpreis binnen 14 Tagen nach Anforderung mit Bekanntgabe der Bereitschaft zur Übergabe des Kaufgegenstandes binnen 8 Tagen nach Einlangen des Kaufpreises auf dem Treuhandkonto des RA auf das von ihm dazu bei der Bank gesondert eingerichtete Treuhandkonto zur Zahlung fällig ist.

In der Folge hat der Bf am 01.08.2018 mit den Käufern der Liegenschaftsanteile BB und AA einen Mietvertrag zur weiteren Nutzung der Liegenschaft in ***13*** abgeschlossen.

Mit Abschluss des Mietvertrages vom 04.11.2019 (Vermieter: ***14***) über eine Wohnung in ***15*** hat der Bf seinen Hauptwohnsitz in ***13*** aufgegeben und an der oben angeführten Adresse neu begründet.

Nach Ansicht der Abgabenbehörde erfüllt der Bf nicht die Voraussetzungen des § 30 Abs 2 lit a EStG (Hauptwohnsitzbefreiung) und die Immobilienertragsteuer in Höhe von € 8.397,- wurde im streitgegenständlichen Einkommensteuerbescheid 2018 zu Recht vorgeschrieben.

Nach Ansicht des Bf liegen für den Einzelfall berücksichtigungswürdige Umstände vor, die im Ergebnis als befreiungsschädlich zu beurteilen sind.

2. Beweiswürdigung

Der festgestellte Sachverhalt stützt sich auf den Inhalt des Verwaltungsaktes und den Ermittlungen des BFG.

3. Rechtliche Beurteilung

3.1. Zu Spruchpunkt I. (Abweisung/Abänderung/Stattdage)

Gemäß § 30 Abs. 1 EStG in der Fassung des 1. Stabilitätsgesetzes 2012, BGBl I 22/2012, sind private Grundstücksveräußerungen Veräußerungsgeschäfte von Grundstücken, soweit sie keinem Betriebsvermögen angehören. Der Begriff des Grundstückes umfasst Grund und Boden, Gebäude und Rechte, die den Vorschriften des bürgerlichen Rechts über Grundstücke unterliegen (grundstücksgleiche Rechte).

Von der Besteuerung ausgenommen sind gemäß § 30 Abs. 2 EStG die Einkünfte:

1. Aus der Veräußerung von Eigenheimen oder Eigentumswohnungen samt Grund und Boden (§ 18 Abs. 1 Z 3 lit. b), wenn sie dem Veräußerer

a) ab der Anschaffung oder Herstellung (Fertigstellung) bis zur Veräußerung für mindestens zwei Jahre durchgehend als Hauptwohnsitz gedient haben und der Hauptwohnsitz aufgegeben wird oder

b) innerhalb der letzten zehn Jahre vor der Veräußerung mindestens fünf Jahre durchgehend als Hauptwohnsitz gedient haben und der Hauptwohnsitz aufgegeben wird.

Sinn und Zweck der Hauptwohnsitzbefreiung bestehen darin, dass der Veräußerungserlös ungeschmälert zur Schaffung eines neuen Hauptwohnsitzes zur Verfügung steht. Die Steuerbefreiung kann nur dann zur Anwendung kommen, wenn der Hauptwohnsitz im Eigenheim oder in der Eigentumswohnung auch tatsächlich aufgegeben wird (EB zur RV zum 1. StabG 2012, 1680 der Beilagen NR 24.GP).

Nach Ansicht der Finanzverwaltung muss beim ersten Tatbestand der Hauptwohnsitzbefreiung (§ 30 Abs. 2 Zif. 1 lit. a EStG) die Aufgabe des Hauptwohnsitzes nach der Veräußerung des Eigenheims oder der Eigentumswohnung innerhalb einer Toleranzfrist von maximal einem Jahr erfolgen (EStR).

Das Gesetz enthält dagegen eine derartige Frist nicht. Dass das Abstellen auf eine starre Frist zwischen der Hauptwohnsitzaufgabe und der Immobilienveräußerung nicht im Sinne des Gesetzgebers ist, zeigt sich auch am zweiten Tatbestand der Hauptwohnsitzbefreiung (§ 30 Abs. 2 Zif. 1 lit. b EStG): Dem Gesetzgeber kann es nicht per se um ein absolutes zeitliches Zusammenfallen von Immobilienveräußerung und Aufgabe des Hauptwohnsitzes gehen, da sonst dieser zweite Tatbestand (Vorliegen der fünfjährigen Frist innerhalb des zehnjährigen Zeitraumes vor der Veräußerung) nicht derart flexibel gestaltet worden wäre. Es ist bezüglich der (mindestens) fünfjährigen Frist zur Nutzung als Hauptwohnsitz nämlich unerheblich, ob diese zu Beginn, in der Mitte oder zum Ende des zehnjährigen Zeitraumes vor der Veräußerung besteht (Patloch-Kofler/Petrikovics; SWK 7/2018, 345). In diesem Sinne hat auch der Verwaltungsgerichtshof in seinem Erkenntnis vom 1.6.2017, Ro 2015/15/0006, betont, dass es zumindest in Bezug auf die Befreiungsbestimmung des § 30 Abs. 2 Zif. 1 lit. b EStG nicht schädlich ist, wenn der Hauptwohnsitz deutlich vor der Veräußerung aufgegeben worden ist. Hätte der Gesetzgeber beim ersten Tatbestand der Hauptwohnsitzbefreiung eine starre Frist für den Zeitraum zwischen Aufgabe des Hauptwohnsitzes und Veräußerung des Eigenheims oder der Eigentumswohnung vor Augen gehabt, so hätte er eine solche Frist (etwa wie jene in § 30b Abs. 1 EStG zur Selbstberechnung der ImmoEST) explizit in den Wortlaut des § 30 Abs. 2 Zif. 1 lit. a EStG aufnehmen können (Damberger/Gradwohl, ecolex 2017/497).

Entscheidend ist, dass zwischen Veräußerung der Liegenschaft und Aufgabe des Hauptwohnsitzes ein erkennbarer Zusammenhang besteht, wobei in erster Linie ein sachlicher und nicht ein zeitlicher Zusammenhang der beiden Vorgänge im Vordergrund steht. Dem Verkäufer ist für den Wohnsitzwechsel nach Veräußerung der Eigentumswohnung eine

angemessene Frist einzuräumen ist, welche nach Lage des Einzelfalles zu bemessen ist (VwGH 1.6.2017, Ro 2015/15/0006).

Das bedeutet für den streitgegenständlichen Fall:

Der gegenständliche Fall betrifft die Aufgabe des Hauptwohnsitzes nach der Veräußerung. Die Schaffung eines neuen Hauptwohnsitzes kann durch Erwerb eines bezugsfertigen Eigenheims bzw einer Eigentumswohnung, eines für Zwecke des Steuerpflichtigen zu adaptierenden Eigenheimes bzw einer Eigentumswohnung oder wie im Streitfall durch Anmietung (und Ausstattung) einer Wohnung erfolgen.

Am sachlichen Zusammenhang zwischen Aufgabe des Hauptwohnsitzes und Veräußerung der Eigentumswohnung besteht im gegenständlichen Fall kein Zweifel, zumal im Kaufvertrag die tatsächliche Übergabe des Liegenschaftsanteils mit spätestens 20.12.2018 klar dokumentiert und auch die Auszahlung des Kaufpreises an die Übergabe gebunden wurde.

Wie der Sachverhaltsdarstellung des Bf vom 02.12.2020 entnommen werden kann, hat dieser nach Abschluss des Maklervertrages iZm dem Verkauf der Wohnung in ***13*** im März 2018 also vor Vertragsabschluss am 30.05.2018, gleich mit der Suche nach einer passenden Mietwohnung begonnen und diese Absicht auch bei der für den Verkauf beauftragten Maklerin deponiert.

Der Bf hat nachvollziehbar durch die Angabe diverser einschlägiger Internetgruppen (wie zB Immobilien Salzburg von privat zu privat; Provisionsfreie Wohnungen Salzburg; Wohnungen in Salzburg Stadt und Land; Salzburger Kleinanzeigen), durch Angaben zu konkreten Mietobjekten (wie: ***16***; ***17***) und Angaben zu konzessionierten Vermittlern (***6***; ***7***) dargelegt, auf der Suche nach einer passenden und leistbaren Mietwohnung zu sein, die spätestens mit 20.12.2018 gefunden sein sollte.

Dieses Vorgehen wird auch von der von den Käufern bevollmächtigten Ansprechpartnerin YY insofern bestätigt, als bei Vertragsabschluss der Bf erklärte, bereits auf der Suche nach einer geeigneten Mietwohnung zu sein, sein ganzes Bemühen darauf gerichtet ist, bald auszuziehen, er jedoch vorsichtshalber die Frist zu einer problemlosen Übergabe bis Dezember 2018 geregelt haben wollte.

Wie aus der Sachverhaltsdarstellung der Immobilienmaklerin entnommen werden kann, gingen die Bemühungen des Bf, eine leistbare Wohnung zu finden, jedenfalls bis Juli ins Leere. Aus der Angst heraus, bis Dezember 2018 keine neue Bleibe gefunden zu haben und über den Kaufpreis trotz des enormen finanziellen Druckes aufgrund von Einkommenseinbußen nach einer schweren Krankheit nicht verfügen zu können, ist der Abschluss des Mietvertrages vom 01.08.2018 über die ehemalige Eigentumswohnung nachvollziehbar.

In diesem Zusammenhang ist wesentlich, dass der Mietvertrag auf Wunsch der Vermieter jedenfalls auf drei Jahre, mit der Möglichkeit auf vorzeitige Auflösung durch Kündigung nach einem Jahr (gesetzliche Vorgabe), abzuschließen war, dem Bf aber eine jederzeitige einvernehmliche Auflösung zugesichert wurde – so auch nach Wahrnehmung der Maklerin - und der Kaufpreis bereits mit Abschluss des Mietvertrages zur Auszahlung gelangte, da sich die Käufer bei einer Miete mit der Auszahlung vor Übergabe einverstanden erklärten.

Im November 2018 waren die Bemühungen der Wohnungssuche erstmals erfolgreich und der Bf hatte eine Zusage über eine 2-Zimmer-Wohnung in ***18***.

Nach Kontaktaufnahme mit der Maklerin im November 2018, die den Ablauf der Übergabe vereinbaren sollte, stellte sich jedoch heraus, dass die Vermieter von ihrer ursprünglichen Bereitschaft der einvernehmlichen Auflösung des Mietvertrages - mit Hinweis auf den eindeutigen Vertragsinhalt - nichts mehr wissen wollten.

Da sich die Käufer der streitgegenständlichen Liegenschaft und die von ihnen genannte Ansprechpartnerin zu diesem Zeitpunkt im Ausland (Indien) befanden, ist es naheliegend, wenn sie sich auf die Einhaltung der Regelungen im Mietvertrag zurückziehen, um nicht kurzfristig und aus der Entfernung auf Mietersuche gehen zu müssen.

Für den Bf war aufgrund des oben dargestellten Verhaltens seiner Vermieter und aufgrund seiner finanziellen angespannten Lage – die Bezahlung einer doppelten Miete war für ihn nicht leistbar – klar, dass er erst für den Zeitraum ab Ablauf der Mindestbindungsfrist eine Mietwohnung suchen konnte.

Ab Frühjahr/Sommer 2019, als sich die Ansprechpartnerin der Käufer wieder im Inland befand, zeichnete sich, auch nachdem mit Juni 2019 eine Kündigung des Mietvertrages vom Bf bei den Vermietern einlangte, die Bereitschaft dieser zu einer vorzeitigen Auflösung des Mietverhältnisses ab, allerdings unter der Voraussetzung, dass ein Übergabetermin mit einer ausreichenden Frist für eine anderweitige Vermietung vereinbart werden kann.

Der Bf hat in der Folge nachweislich noch eine Wohnung in der ***19*** angemietet, ist aber wie den Unterlagen (Anzeigebestätigung) entnommen werden kann, einem Internetbetrüger aufgesessen. Dass er vor und nach diesem unerfreulichen Erlebnis noch zahlreiche weitere Wohnungssuchen in Angriff nehmen musste, um schlussendlich mit 1.11.2019 eine Mietwohnung beziehen zu können, die deutlich kleiner ist, als die herkömmliche, ist jedenfalls auf seine begrenzten finanziellen Mittel zurückzuführen, die am Immobilienmarkt in Salzburg wenig Auswahl ermöglichen.

Dass der Bf Beweismittel wie Adressen, Zettel, Notizen und Namen im Zusammenhang mit weiteren erfolglosen Mietangeboten nicht aufbewahrt hat, entspricht den Erfahrungen des täglichen Lebens und kann ihm nicht zum Vorwurf gemacht werden.

Unter all diesen Gesichtspunkten, aber auch dem Umstand geschuldet, dass der Bf bis zum Verkauf 14 Jahre Eigentümer der streitgegenständlichen Liegenschaftsanteile war, ist die Annahme einer starren Frist für den Wohnsitzwechsel nicht sachgerecht. Dass sich der Wohnungswechsel über einen längeren Zeitraum hingezogen hat, ist auf vom Bf nicht beeinflussbare Umstände zurückzuführen.

Es war spruchgemäß zu entscheiden.

Zu Spruchpunkt II. (Revision)

Gegen ein Erkenntnis des Bundesfinanzgerichtes ist die Revision zulässig, wenn sie von der Lösung einer Rechtsfrage abhängt, der grundsätzliche Bedeutung zukommt, insbesondere weil das Erkenntnis von der Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes abweicht, eine solche Rechtsprechung fehlt oder die zu lösende Rechtsfrage in der bisherigen Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes nicht einheitlich beantwortet wird. Diese Voraussetzung liegt im streitgegenständlichen Fall nicht vor, da die Frage des Vorliegens der Hauptwohnsitzbefreiung im Wege der freien Beweiswürdigung zu lösen war.

Salzburg, am 21. Dezember 2020



IM NAMEN DER REPUBLIK!

Der Verwaltungsgerichtshof hat durch den Vorsitzenden Senatspräsident Dr. Zorn, die Senatspräsidentin Dr. Büsser, die Hofräte Mag. Novak und Dr. Sutter sowie die Hofrätin Dr.ⁱⁿ Lachmayer als Richter, unter Mitwirkung der Schriftführerin Mag. Engenhardt, über die Revision des L S in A, vertreten durch die Huber und Partner Rechtsanwälte GmbH in 4020 Linz, Schillerstraße 12, gegen das Erkenntnis des Bundesfinanzgerichts vom 30. September 2019, Zl. RV/5100098/2019, betreffend Einkommensteuer 2016, zu Recht erkannt:

Die Revision wird als unbegründet abgewiesen.

Der Revisionswerber hat dem Bund Aufwendungen in der Höhe von 553,20 € binnen zwei Wochen bei sonstiger Exekution zu ersetzen.

Entscheidungsgründe:

- 1 Der Revisionswerber war - nach den Feststellungen des Bundesfinanzgerichts (BFG) - von 4. Juni 2003 bis 30. September 2016 unbeschränkt haftender Gesellschafter einer Kommanditgesellschaft. Mit 30. September 2016 stellte er seine betriebliche Erwerbstätigkeit im Unternehmen ein. Für die Veräußerung seiner gesamten Beteiligung am Unternehmen erzielte er im Jahr 2016 einen Veräußerungsgewinn iHv 122.924,34 €. Seit 1. Jänner 2017 war er bei diesem Unternehmen wieder (geringfügig) beschäftigt. Für diese (aktive) Tätigkeit erhielt er im Kalenderjahr 2017 laut Lohnzettel steuerpflichtige Bezüge iHv 2.454,84 € und nicht steuerbare Bezüge (§ 26 Z 4 EStG) iHv 499,89 €. Unter Berücksichtigung von Pendlerpauschale und Werbungskosten betrugen die nichtselbständigen Einkünfte aus der geringfügigen Beschäftigung 2017 laut rechtskräftigem Einkommensteuerbescheid vom 3. Juli 2018 1.856,75 €.
- 2 In seiner Einkommensteuererklärung 2016 vom 4. Dezember 2017 erklärte der Revisionswerber Einkünfte aus Gewerbebetrieb, und zwar laufende Einkünfte iHv 161.500,64 € sowie außerordentliche Einkünfte aus der Veräußerung der Beteiligung an der Kommanditgesellschaft iHv 115.624,34 €, für welche er den Hälftesteuersatz beantragte.



- 3 Am 14. März 2018 reichte er seine Einkommensteuererklärung 2017 ein.
- 4 Mit Einkommensteuerbescheid 2016 vom 24. April 2018 versagte das Finanzamt dem Revisionswerber die Inanspruchnahme des Hälftesteuersatzes für den Veräußerungsgewinn aus dem Verkauf seiner Beteiligung mit der Begründung, dass er seine Erwerbstätigkeit aufgrund eines aktiven Dienstverhältnisses zur Kommanditgesellschaft und den daraus erzielten Einkünften von mehr als 730 € im Jahr 2017 nicht eingestellt habe.
- 5 Gegen diesen Bescheid erhob der Revisionswerber Beschwerde, die das Finanzamt mit Beschwerdevorentscheidung abwies.
- 6 Dagegen erhob der Revisionswerber einen Vorlageantrag. Begründend führte er aus, § 37 Abs. 5 EStG 1988 spreche von der „Einstellung der Erwerbstätigkeit“ als Voraussetzung für das Vorliegen von außerordentlichen Einkünften. Dabei gehe es um die Einstellung jener Erwerbstätigkeit, aus der die außerordentlichen Einkünfte erzielt worden seien. Dies ergebe sich aus der kausalen Verknüpfung im ersten Satz des § 37 Abs. 5 EStG 1988 („... wenn die Betriebsveräußerung oder -aufgabe aus folgenden Gründen erfolge: ... Der Steuerpflichtige hat das 60. Lebensjahr vollendet und stellt seine Erwerbstätigkeit ein“). Die Einstellung der Erwerbstätigkeit müsse somit - wie im Revisionsfall - der Grund für das Anfallen des Veräußerungs- oder Übergangsgewinnes sein. Dass er im Jahr 2016 seine Erwerbstätigkeit eingestellt habe, stehe außer Streit und habe die Anwendung des § 37 Abs. 5 EStG 1988 zur Folge.
- 7 Dass eine nach der Einstellung der Erwerbstätigkeit begonnene, andere Erwerbstätigkeit das Vorliegen von außerordentlichen Einkünften hindere, sei vom Wortlaut des § 37 Abs. 5 EStG 1988 hingegen nicht einmal ansatzweise gedeckt. Eine solche Interpretation würde zudem die Absicht des Gesetzgebers unterlaufen. Vom Gesetzgeber werde nämlich eine altersbedingt eingeschränkte Freiwilligkeit der Betriebsveräußerung oder -aufgabe unterstellt, die die begünstigte Besteuerung als außerordentliche Einkünfte iSd § 37 Abs. 5 EStG 1988 rechtfertige. Es gehe dem Gesetzgeber um die Begünstigung der Einstellung einer Erwerbstätigkeit und nicht um die



Verhinderung anderer Erwerbstätigkeiten. Die vom Gesetzgeber geforderte Einstellung der aufgegebenen oder veräußerten Erwerbstätigkeit sei auch keine vollständige, die aufgegebenen oder veräußerte Erwerbstätigkeit könne nämlich in kleinem Rahmen (Einkunftsgrenze: 730 € pa, Umsatzgrenze 22.000 € pa) fortgeführt werden. Wenn sogar die eingeschränkte Fortführung der aufgegebenen oder veräußerten Erwerbstätigkeit im Veräußerungsjahr für die Anwendbarkeit des § 37 Abs. 5 EStG 1988 unschädlich sei, könne umso weniger eine - im Wortlaut nicht gedeckte - Aufnahme einer anderen Erwerbstätigkeit schädlich sein.

- 8 Mit dem angefochtenen Erkenntnis wies das BFG die Beschwerde ab. Begründend führte es aus, Voraussetzung für die Altersbegünstigung nach § 37 Abs. 5 Z 3 EStG 1988 sei die kumulative Erfüllung der beiden Kriterien Vollendung des 60. Lebensjahres und Einstellung der Erwerbstätigkeit. Maßgeblicher Zeitpunkt für die Begünstigung und für das Kriterium der Vollendung des 60. Lebensjahres sei die Veräußerung oder Aufgabe des Betriebes. Im Revisionsfall habe der Revisionswerber durch die Veräußerung seiner Beteiligung seine Erwerbstätigkeit im Jahr 2016 eingestellt und in diesem Jahr auch das 62. Lebensjahr vollendet.
- 9 Eine Einstellung der Erwerbstätigkeit bedinge die dauerhafte Aufgabe der gesamten Erwerbstätigkeit im Rahmen eines einheitlichen Vorgangs. Ein einheitlicher Vorgang werde angenommen, wenn die Einstellung der Erwerbstätigkeit innerhalb eines angemessenen Abwicklungszeitraumes erfolge. Einstellen der Erwerbstätigkeit sei so zu verstehen, dass in der Folge keine Erwerbseinkünfte auslösende Tätigkeiten unterhalten würden.
- 10 Nach der Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofs fielen unter den Begriff Erwerbstätigkeit alle Tätigkeiten, die sich als aktive Betätigung im Erwerbsleben darstellten (Hinweis auf VwGH 23.9.2010, 2006/15/0358). Eine Erwerbstätigkeit sei grundsätzlich bei den betrieblichen und nichtselbständigen Einkünften anzunehmen.
- 11 Eine Erwerbstätigkeit liege nach dem Gesetzeswortlaut trotz „aktiver“ Einkünfte aber nicht vor, wenn der Gesamtumsatz aus den ausgeübten



Tätigkeiten 22.000 € und die gesamten Einkünfte aus den ausgeübten Tätigkeiten ab dem Zeitpunkt der Betriebsveräußerung oder -aufgabe 730 € im Kalenderjahr nicht überstiegen. Dass die Einkünfte des Revisionswerbers aus der geringfügigen Beschäftigung im Jahr 2017 die in § 37 Abs. 5 Z 3 Satz 2 EStG 1988 normierte Grenze von 730 € überstiegen hätten, sei unstrittig.

- 12 Sowohl der Gesetzeswortlaut als auch der Gesetzeszweck stünden einer begünstigungsunschädlichen Wiederaufnahme einer Erwerbstätigkeit entgegen. Nach Ansicht des BFG sollten nur echte bzw. unwiderrufliche „Beendigungsfälle“ - sohin die endgültige altersbedingte Einstellung der Erwerbstätigkeit - steuerlich begünstigt werden. Aus der einheitlichen Judikaturlinie von UFS bzw. BFG gehe hervor, dass die Einstellung der Erwerbstätigkeit eine dauerhafte Aufgabe der gesamten aktiven Erwerbstätigkeit bedinge. Die Aufnahme einer Erwerbstätigkeit - wie im gegenständlichen Fall nur drei Monate nach Einstellung der bisherigen Tätigkeit - schließe für das BFG die Inanspruchnahme des Hälftesteuersatzes für den Veräußerungsgewinn aus.
- 13 Die für das BFG nicht bindenden Einkommensteuerrichtlinien 2000 sähen unter Rz 7322 eine begünstigungsunschädliche Aufnahme einer Erwerbstätigkeit erst nach Ablauf eines Jahres nach Betriebsveräußerung vor. Auch in der Literatur werde darauf verwiesen, dass eine Wiederaufnahme der Erwerbstätigkeit eine „geraume Zeit nach der Aufgabe bzw. Veräußerung“ zulässig sein solle, wobei als „geraume Zeit“ ein Zeitraum von mehr als einem Jahr angenommen werde (Hinweis auf *Doralt*, EStG¹⁸ § 37 Rz 72). Sowohl in Verwaltungspraxis als auch Literatur werde sohin die Ansicht vertreten, dass die Wiederaufnahme einer Erwerbstätigkeit nach Beendigung einer anderen Erwerbstätigkeit innerhalb einer kurzen Zeitspanne der Inanspruchnahme des Hälftesteuersatzes gemäß § 37 Abs. 5 Z 3 EStG 1988 entgegenstehe.
- 14 Mangels gesetzlicher Verankerung von Fristen für begünstigungsunschädliche Aufnahmen von Erwerbstätigkeiten stufe das BFG alle Erwerbstätigkeiten, die über die Grenzen des § 37 Abs. 5 Z 3 Satz 2 EStG 1988 hinausgingen, sowohl im Jahr der Aufgabe bzw. der Veräußerung als auch im Folgejahr als



begünstigungsschädlich ein. Einen darüber hinausgehenden Zeithorizont habe das BFG auf Grund des vorliegenden Sachverhaltes nicht zu beurteilen.

- 15 Die Revision ließ das BFG nicht zu, weil sich „die Rechtsfolgen unmittelbar und zweifelsfrei aus dem Gesetz [ergeben], diese schlichte Rechtsanwendung berührt keine Rechtsfrage von grundsätzlicher Bedeutung“.
- 16 Gegen dieses Erkenntnis richtet sich die außerordentliche Revision. Zu deren Zulässigkeit bringt der Revisionswerber vor, es mangle an einer Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofs, ob die erstmalige Aufnahme einer Erwerbstätigkeit nach Einstellung einer anderen Erwerbstätigkeit im vorangegangenen Jahr der Anwendung der Halbsatzbegünstigung des § 37 Abs. 5 Z 3 EStG 1988 entgegenstehe.
- 17 Der Verwaltungsgerichtshof hat erwogen:
- 18 Die Revision ist aus dem von ihr genannten Grund zulässig; sie ist jedoch nicht begründet.
- 19 Gemäß § 37 Abs. 1 EStG 1988 ermäßigt sich der Steuersatz für außerordentliche Einkünfte iSd Abs. 5 leg. cit. auf die Hälfte des auf das gesamte Einkommen entfallenden Durchschnittssteuersatzes.
- 20 § 37 Abs. 5 Z 3 EStG 1988 in der für das revisionsgegenständliche Veranlagungsjahr 2016 geltenden Fassung lautet:
- „Außerordentliche Einkünfte sind Veräußerungs- und Übergangsgewinne, wenn die Betriebsveräußerung oder -aufgabe aus folgenden Gründen erfolgt:
1. Der Steuerpflichtige ist gestorben und es wird dadurch eine Betriebsveräußerung oder Betriebsaufgabe veranlasst.
 2. Der Steuerpflichtige ist wegen körperlicher oder geistiger Behinderung in einem Ausmaß erwerbsunfähig, dass er nicht in der Lage ist, seinen Betrieb fortzuführen oder die mit seiner Stellung als Mitunternehmer verbundenen Aufgaben oder Verpflichtungen zu erfüllen. Das Vorliegen dieser Voraussetzung ist auf Grundlage eines vom Steuerpflichtigen beigebrachten medizinischen Gutachtens eines allgemein beeideten und gerichtlich zertifizierten Sachverständigen zu beurteilen, es sei denn, es liegt eine medizinische Beurteilung durch den für den Steuerpflichtigen zuständigen Sozialversicherungsträger vor.



3. Der Steuerpflichtige hat das 60. Lebensjahr vollendet und stellt seine Erwerbstätigkeit ein. Eine Erwerbstätigkeit liegt nicht vor, wenn der Gesamtumsatz aus den ausgeübten Tätigkeiten 22.000 Euro und die gesamten Einkünfte aus den ausgeübten Tätigkeiten 730 Euro im Kalenderjahr nicht übersteigen.

Für Veräußerungs- und Übergangsgewinne steht der ermäßigte Steuersatz nur über Antrag und nur dann zu, wenn seit der Eröffnung oder dem letzten entgeltlichen Erwerbsvorgang sieben Jahre verstrichen sind.“

- 21 Im Zuge der Neuordnung der Progressionsermäßigungen durch das Strukturanpassungsgesetz 1996, BGBl. 201/1996, haben die Erläuterungen zur Regierungsvorlage die Anwendung des Hälftesteuersatzes - im Einklang mit der vorangegangenen Rechtsentwicklung (vgl. dazu VwGH 4.6.2008, 2003/13/0077) - wie folgt begründet (RV 72 BlgNR 20. GP, S 266):

„Veräußerungs- und Übergangsgewinne von Steuerpflichtigen, bei denen von Gesetz wegen eine zwangsweise Beendigung unterstellt wird, unterliegen auch in Hinkunft dem ermäßigten Steuersatz. Im Hinblick auf die generelle Tendenz zur Anhebung des faktischen Pensionsalters wurde dabei allerdings die Altersgrenze von bisher 55 auf 60 Jahre angehoben. Die anderen Anspruchsvoraussetzungen sind unverändert. Der Halbsatz ist auch hier antragsgebunden, damit der Steuerpflichtige für geringfügige Veräußerungsgewinne den Freibetrag nach § 24 Abs. 4 beanspruchen kann.“

- 22 Werden ab Erreichen der gesetzlichen Altersgrenze von 60 Jahren aus einer Betriebsveräußerung Veräußerungsgewinne erzielt, unterstellt das Gesetz somit im Falle einer damit verbundenen Zurückziehung aus dem bisherigen Erwerbsleben typisierend eine zwangsweise Beendigung der betrieblichen Tätigkeit im Hinblick auf die zu erfolgende Neuordnung des Lebens des Veräußerers angesichts eines (nahen) Pensionsantritts.

- 23 Der Revisionsbeantwortung ist daher insofern Recht zu geben, als sie herausstreicht, dass für die Inanspruchnahme der Halbsatzbegünstigung der Steuerpflichtige nicht nur im Zeitpunkt der Betriebsveräußerung oder -aufgabe das 60. Lebensjahr vollendet haben muss, sondern im Veranlagungsjahr mit der Betriebsveräußerung bzw. -aufgabe auch seine aktive Erwerbstätigkeit einstellen muss, wobei die Einstellung der Erwerbstätigkeit der Grund für die Entstehung des Veräußerungsgewinnes gewesen sein muss (vgl. dazu bereits



VwGH 20.10.2016, Ro 2014/13/0032; 20.12.2016, Ro 2014/15/0037;
23.9.2010, 2006/15/0358; 4.6.2008, 2003/13/0077).

- 24 Dazu hat das Abgabenänderungsgesetz 2004, auf das auch die nunmehrige Gliederung des Absatzes zurückgeht, eine Klarstellung dahingehend gebracht, dass der (dritte) Tatbestand in § 37 Abs. 5 EStG 1988 (Einstellung der Erwerbstätigkeit nach Vollendung des 60. Lebensjahrs) um den Satz ergänzt wurde, dass eine Erwerbstätigkeit nicht vorliegt, wenn der Gesamtumsatz aus den nach der Betriebsveräußerung ausgeübten Tätigkeiten 22.000 Euro und die gesamten Einkünfte aus den ausgeübten Tätigkeiten 730 Euro im Kalenderjahr nicht übersteigen.
- 25 In den Erläuterungen zur Regierungsvorlage (RV 686 BlgNR 22. GP, S 14) heißt es dazu:
- „In Abs. 5 wird in der Z 1 indirekt darauf hingewiesen, dass die Begünstigung im Todesfall sowohl den Erblasser als auch den Erben betreffen kann. Zudem wird klargestellt, dass eine für die Anwendung der Begünstigung schädliche Erwerbstätigkeit nicht vorliegt, wenn die (Erwerbs)Tätigkeit(en) sowohl im Hinblick auf die daraus erzielten Umsätze als auch im Hinblick auf die daraus erzielten Einkünfte bloß als geringfügig anzusehen ist (sind). Entsprechend der bisherigen Verwaltungspraxis (Rz 7317 der Einkommensteuerrichtl[i]nien 2000) besteht dementsprechend eine doppelte Begrenzung, die sich hinsichtlich der Umsätze aus der Steuerbefreiung für Kleinunternehmer (§ 6 Abs. 1 Z 27 UStG 1994) und hinsichtlich der Einkünfte aus dem Veranlagungsfreibetrag (§ 41 Abs. 3) ableitet. Einkünfte und Umsätze aus Tätigkeiten, die keine Erwerbstätigkeit darstellen (zB Pensionsbezüge, Einkünfte und Umsätze aus einer Vermögensverwaltung) sind in diese Grenzen nicht einzubeziehen.“
- 26 Entscheidend für die Anwendbarkeit des § 37 Abs. 5 EStG 1988 bleibt somit, ob der Revisionswerber seine aktive Erwerbstätigkeit (oberhalb der zitierten Geringfügigkeitsgrenze) mit der Betriebsveräußerung bzw. -aufgabe auch tatsächlich eingestellt hat, wobei eine Einstellung im Sinne des § 37 Abs. 5 EStG 1988 jedenfalls verlangt, dass diese auf eine gewisse (längerfristige) Dauer über das Veranlagungsjahr hinaus ausgerichtet ist und eine Wiederaufnahme der Erwerbstätigkeit nicht bereits von vornherein geplant ist.



- 27 Im Revisionsfall hat das BFG dazu ausdrücklich festgestellt, dass der Revisionswerber „seit 01.01.2017 ... beim oben angeführten Unternehmen [seiner vormals eigenen Kommanditgesellschaft] wieder (geringfügig) beschäftigt“ war.
- 28 Bei dieser festgestellten Sachlage kann dem BFG nicht entgegen getreten werden, wenn es im Zeitpunkt des Entstehens des hier strittigen Abgabenanspruchs von einer Einstellung der aktiven Erwerbstätigkeit im oben beschriebenen Sinne nicht ausgegangen ist.
- 29 Die Revision war somit gemäß § 42 Abs. 1 VwGG als unbegründet abzuweisen.
- 30 Die Kostenentscheidung gründet sich auf §§ 47 ff VwGG in Verbindung mit der VwGH-Aufwandersatzverordnung 2014.

W i e n , am 21. April 2021



IM NAMEN DER REPUBLIK!

Der Verfassungsgerichtshof hat unter dem Vorsitz des Präsidenten
DDr. Christoph GRABENWARTER,

in Anwesenheit der Vizepräsidentin
Dr. Verena MADNER

und der Mitglieder

Dr. Markus ACHATZ,
Dr. Sieglinde GAHLEITNER,
Dr. Andreas HAUER,
Dr. Christoph HERBST,
Dr. Helmut HÖRTENHUBER,
Dr. Claudia KAHR,
Dr. Michael MAYRHOFER,
Dr. Michael RAMI,
Dr. Johannes SCHNIZER und
Dr. Ingrid SIESS-SCHERZ

sowie der Ersatzmitglieder

Dr. Angela JULCHER und
MMag. Dr. Barbara LEITL-STAUDINGER

als Stimmführer, im Beisein der verfassungsrechtlichen Mitarbeiterin

Mag. Nina BIER

als Schriftführerin,

in dem von Amts wegen eingeleiteten Verfahren zur Prüfung der Verfassungsmäßigkeit des § 20 Abs. 1 Z 8 EStG 1988 idF BGBl. I 13/2014, in seiner heutigen nichtöffentlichen Sitzung gemäß Art. 140 B-VG zu Recht erkannt:

- I. § 20 Abs. 1 Z 8 des Bundesgesetzes vom 7. Juli 1988 über die Besteuerung des Einkommens natürlicher Personen (Einkommensteuergesetz 1988 – EStG 1988), BGBl. Nr. 400/1988, idF BGBl. I Nr. 13/2014 wird als verfassungswidrig aufgehoben.
- II. Die Aufhebung tritt mit Ablauf des 31. Dezember 2022 in Kraft.
- III. Frühere gesetzliche Bestimmungen treten nicht wieder in Kraft.
- IV. Der Bundeskanzler ist zur unverzüglichen Kundmachung dieser Aussprüche im Bundesgesetzblatt I verpflichtet.

Entscheidungsgründe

I. Anlassverfahren, Prüfungsbeschluss und Vorverfahren

1. Beim Verfassungsgerichtshof ist zur Zahl E 3068/2020 eine auf Art. 144 B-VG gestützte Beschwerde anhängig, der folgender Sachverhalt zugrunde liegt: 1

Die beschwerdeführende Partei hat in den Jahren 2015 bis 2017 im Rahmen von mit dem Betriebsrat abgeschlossenen Sozialplanvereinbarungen an die von der Betriebsänderung betroffenen Mitarbeiter Einmalzahlungen anlässlich der Auflösung des jeweiligen Dienstverhältnisses ausbezahlt. Diese Zahlungen wurden von der beschwerdeführenden Partei als Betriebsausgabe erfasst. 2

Nach Durchführung einer Außenprüfung wurde der beschwerdeführenden Partei der Betriebsausgabenabzug für die Sozialplanzahlungen gemäß § 12 Abs. 1 Z 8 KStG 1988 iVm § 20 Abs. 1 Z 8 EStG 1988 versagt, weil die Sozialplanzahlungen gemäß § 67 Abs. 6 EStG 1988 nicht dem Steuersatz von 6% unterliegen würden. Die Abgabenbehörde nahm in den betroffenen Jahren Gewinnerhöhungen vor. Die 3

gegen die Bescheide erhobene Beschwerde wurde vom Bundesfinanzgericht als unbegründet abgewiesen.

Gegen diese Entscheidung erhob die beschwerdeführende Partei die zur Zahl E 3068/2020 protokollierte, auf Art. 144 B-VG gestützte Beschwerde.

4

2. Bei der Behandlung der gegen diese Entscheidung gerichteten Beschwerde sind im Verfassungsgerichtshof Bedenken ob der Verfassungsmäßigkeit des § 20 Abs. 1 Z 8 EStG 1988, BGBl. 400/1988, idF BGBl. I 13/2014 entstanden. Der Verfassungsgerichtshof hat daher am 24. Juni 2021 beschlossen, diese Gesetzesbestimmung von Amts wegen auf ihre Verfassungsmäßigkeit zu prüfen.

5

3. Der Verfassungsgerichtshof legte seine Bedenken, die ihn zur Einleitung des Gesetzesprüfungsverfahrens bestimmt haben, in seinem Prüfungsbeschluss wie folgt dar:

6

"4.3. Vor diesem Hintergrund geht der Verfassungsgerichtshof zunächst davon aus, dass im Grundsatz ein Abzugsverbot für Teile von freiwilligen Abfertigungen, die den Rahmen des § 67 Abs. 6 EStG 1988 überschreiten (vgl. zur verfassungskonformen Auslegung VwGH 7.12.2020, Ro 2020/13/0013), nicht gegen den Gleichheitssatz verstößt:

4.3.1. Im Erkenntnis VfSlg. 19.933/2014 hat der Verfassungsgerichtshof zu den Bedenken des antragstellenden Gerichts zur unterschiedlichen Behandlung der Abzugsfähigkeit von gesetzlichen Abfertigungen (an einen GmbH-Geschäftsführer), die unter § 67 Abs. 3 EStG 1988 fallen und daher nicht dem Abzugsverbot des § 20 Abs. 1 Z 8 EStG 1988 unterliegen, und freiwilligen Abfertigungen (an einen AG-Vorstand), ausgesprochen, dass der Gesetzgeber mit der Anknüpfung des Abzugsverbots an den Rechtsgrund der Abfertigung und damit die Dispositionsmöglichkeit des Unternehmens seinen rechtspolitischen Gestaltungsspielraum nicht überschritten hat (vgl. VfSlg. 19.933/2014, S 863). In diesem Erkenntnis hielt der Verfassungsgerichtshof ferner fest, dass er – mangels dargelegter Bedenken – die Sachlichkeit des Abzugsverbots für sonstige Bezüge iSd § 67 Abs. 6 EStG 1988 mit Blick auf das objektive Nettoprinzip nicht zu prüfen hatte.

4.3.2. Im vorliegenden Zusammenhang geht der Verfassungsgerichtshof davon aus, dass Lenkungsziele ein Abgehen vom objektiven Nettoprinzip rechtfertigen können, wenn solche Regelungen nicht völlig ungeeignet sind, das mit der Regelung verfolgte Ziel zu erreichen. Es ist daher nicht unsachlich, wenn der Gesetzgeber für den Fall übermäßig hoher Abfertigungen ab einem bestimmten Betrag ein Abzugsverbot vorsieht, um in Verfolgung von Gerechtigkeits- und Solidaritätsaspekten die Vereinbarung solcher Abfertigungen zu erschweren. Auch kann dem

Gesetzgeber nicht entgegengetreten werden, wenn er mit dem Verbot das Ziel verfolgt, Personalfreisetzen vor allem von älteren Arbeitnehmern zu erschweren.

4.4. Auch wenn dem Gesetzgeber somit aus verfassungsrechtlicher Sicht nicht entgegengetreten werden kann, für einen bestimmten Betrag übersteigende freiwillige Abfertigungen ein Abzugsverbot vorzusehen (zur Einschränkung der Begünstigung auf Ebene des Arbeitnehmers vgl. bereits VfSlg. 20.204/2017), dürfte das mit der Regelung im Rahmen des rechtspolitischen Gestaltungsspielraumes verfolgte sozial- und gesellschaftspolitische Ziel nicht rechtfertigen, Abfertigungszahlungen im Rahmen eines Sozialplanes (auch nur teilweise) von der Abzugsfähigkeit auszuschließen:

4.4.1. Bringt eine Betriebsänderung iSd § 109 Abs. 1 Z 1 bis 6 ArbVG wesentliche Nachteile für alle oder erhebliche Teile der Arbeitnehmerschaft, so können in Betrieben, in denen dauernd mindestens 20 Arbeitnehmer beschäftigt sind, Maßnahmen zur Verhinderung, Beseitigung oder Milderung dieser Folgen durch Betriebsvereinbarung geregelt werden (§ 109 Abs. 3 ArbVG). Der Betriebsrat hat dabei auch auf die wirtschaftlichen Notwendigkeiten des Betriebes Bedacht zu nehmen (§ 109 Abs. 2 ArbVG). Sind mit einer solchen Betriebsänderung Kündigungen von Arbeitnehmern verbunden, so soll der Sozialplan auf die Interessen von älteren Arbeitnehmern besonders Bedacht nehmen (§ 109 Abs. 3 ArbVG). Kommt es zu keiner Einigung zwischen dem Arbeitgeber und dem Betriebsrat, so entscheidet – soweit eine Regelung durch Kollektivvertrag oder Satzung nicht vorliegt – auf Antrag eines der Streitparteien die Schlichtungsstelle, weshalb Sozialpläne erzwingbare Betriebsvereinbarungen iSd § 97 Abs. 1 Z 4 ArbVG darstellen.

4.4.2. Sozialpläne zielen somit – vor dem Hintergrund der für das Unternehmen bestehenden wirtschaftlichen Notwendigkeiten – darauf ab, die mit Personalfreisetzen anlässlich von Betriebsänderungen eintretenden wirtschaftlichen Folgen und Nachteile für Arbeitnehmer sozial verträglich abzufedern (vgl. OGH 23.5.1997, 8 ObA 78/97x; *Reissner*, § 97 ArbVG, in: Neumayr/Reissner [Hrsg.], *Zeller Kommentar zum Arbeitsrecht*, 3. Auflage 2018, Rz 36). Sozialpläne dienen damit dem Schutz des wirtschaftlich Schwachen und verfolgen das Ziel, der Arbeitnehmerschaft bisher zugestandene Rechtspositionen zu erhalten bzw. deren Verlust auszugleichen (vgl. OGH 26.3.1997, 9 ObA 75/97p).

4.4.3. Dabei hat die Zahlung von Abfertigungen im Rahmen von Sozialplänen offenbar die Funktion, in einer Streitvermeidenden oder gar Streitbeilegenden Weise zwischen Arbeitgeberseite und Arbeitnehmern einen Interessenausgleich für die negativen Folgen einer solchen geplanten Betriebsänderung auf die Belegschaft herbeizuführen.

4.4.4. Die im Rahmen von Sozialplänen gewährten Abfertigungen haben somit im Regelfall ihre Grundlage in erzwingbaren Betriebsvereinbarungen, die zwischen Arbeitgeber und Betriebsrat abgeschlossen und im Rahmen von Instrumenten

kollektiver Arbeitsrechtsgestaltung mit dem Ziel eines Interessenausgleichs zwischen Arbeitgeber und der gesamten Belegschaft vereinbart werden. Sie unterscheiden sich daher in ihrer rechtlichen Gestaltung, Funktion und Zwecksetzung von individualvereinbarten Abfertigungen. Schon aus dieser Perspektive dürfte es dem Sachlichkeitsgebot widersprechen, Sozialplanabfertigungen dem Abzugsverbot des § 20 Abs. 1 Z 8 EStG 1988 zu unterwerfen.

4.4.5. Ferner scheint das mit diesem Abzugsverbot verfolgte Ziel, die Auszahlung übermäßig hoher Abfertigungen unattraktiv zu machen, nicht geeignet, die Funktion und Zwecksetzung von Sozialplanabfertigungen sachangemessen zu berücksichtigen. Vielmehr scheint es, dass die mit einem solchen Abzugsverbot verbundene Steuerbelastung die für Sozialplanzahlungen zur Verfügung stehenden Mittel zulasten der Arbeitnehmer reduzieren und Betriebsänderungen zumindest erschweren kann.

4.4.6. Hinzu kommt, dass für Sozialpläne der Arbeitnehmerbegriff des § 36 ArbVG gilt: Nach § 36 Abs. 2 ArbVG rechnen Mitglieder von gesetzlichen Vertretungsorganen von juristischen Personen und leitende Angestellte, denen maßgeblicher Einfluss auf die Führung des Betriebes zukommt, nicht zu den Arbeitnehmern im Sinne dieser Bestimmung. Das Abzugsverbot dürfte daher im Fall von Sozialplänen regelmäßig nicht Abfertigungszahlungen treffen, deren zugrunde gelegter Monatsbezug die dreifache monatliche Höchstbeitragsgrundlage (§ 67 Abs. 6 Z 2 EStG 1988) überschreitet, sondern Fälle, in denen eine die Dienstzeitstaffelung des § 67 Abs. 6 EStG 1988 übersteigende Abfertigung vereinbart wird, um die mit der Betriebsänderung einhergehenden wirtschaftlichen Nachteile für das freigesetzte Personal sozial verträglicher auszugleichen. Auch aus dieser Perspektive erscheint das Abzugsverbot nicht sachgerecht.

4.4.7. Es ist für den Verfassungsgerichtshof in diesem Zusammenhang vorderhand auch nicht zu erkennen, dass ein Abzugsverbot für solche Zahlungen geeignet wäre, Personalfreisetzungen hintanzuhalten. Letztlich könnten solche Lenkungseffekte sachlich rechtfertigen, ein Abzugsverbot für einen bestimmten Betrag übersteigende Sozialplanabfertigungen vorzusehen. Es wird daher im Gesetzesprüfungsverfahren zu prüfen sein, inwieweit ein (teilweises) Abzugsverbot geeignet sein kann, die Kündigung einer größeren Anzahl von Mitarbeitern weniger attraktiv zu machen.

4.5. Des Weiteren hegt der Verfassungsgerichtshof aber auch das Bedenken, dass das Abzugsverbot des § 20 Abs. 1 Z 8 EStG 1988 auf Grund seiner Anknüpfung an § 67 Abs. 6 EStG 1988 zu unsachlichen Differenzierungen führen dürfte:

4.5.1. Nach der Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes und des Bundesfinanzgerichtes sind freiwillige Abfertigungen iSd § 67 Abs. 6 EStG 1988 von sogenannten Abgangsentschädigungen zu unterscheiden, die nicht unter § 67 Abs. 6 EStG 1988 fallen (vgl. VwGH 15.9.2011, 2007/15/0231; 19.4.2018,

Ra 2017/15/0073; BFG 18.12.2020, RV/7103093/2020). Danach sind Entschädigungen, die einem Arbeitnehmer als Gegenleistung für seine Zustimmung zur sofortigen oder vorzeitigen Auflösung des Arbeitsverhältnisses zugesagt werden, nicht vom Abzugsverbot erfasst (vgl. *Bräumann/Kofler/Tumpel*, Zur Verfassungswidrigkeit des Abzugsverbots für Sozialplanzahlungen, SWK 2020, 1354 [1361]). Für den Verfassungsgerichtshof ist vorderhand nicht ersichtlich, welche sachlichen Gründe es rechtfertigen könnten, Sozialplanzahlungen in Form freiwilliger Abfertigungen iSd § 67 Abs. 6 EStG 1988 einem Abzugsverbot zu unterwerfen, wenn demgegenüber andere zur Herbeiführung der Beendigung von Arbeitsverhältnissen geleistete Zahlungen keinem Abzugsverbot unterliegen.

4.5.2. Ferner dürfte das Abzugsverbot dann nicht anwendbar sein, wenn Sozialpläne nicht im Wege einer Betriebsvereinbarung, sondern im Rahmen eines Kollektivvertrages geregelt werden (vgl. *Bräumann/Kofler/Tumpel*, aaO, 1361). Abfertigungen, die im Rahmen kollektivvertraglicher Regelungen gewährt werden, sind nämlich unter § 67 Abs. 3 EStG 1988 zu subsumieren, womit sie – nach der vorläufigen Annahme des Verfassungsgerichtshofes – nicht vom Abzugsverbot des – auf § 67 Abs. 6 EStG 1988 verweisenden – § 20 Abs. 1 Z 8 EStG 1988 erfasst wären. Der Verfassungsgerichtshof vermag vorderhand auch für diese Differenzierung keine sachlichen Gründe zu erkennen.

5. Schließlich wird im Gesetzesprüfungsverfahren zu untersuchen sein, ob die Bedenken im Rahmen einer verfassungskonformen Auslegung des § 20 Abs. 1 Z 8 EStG 1988 zerstreut werden können. In diesem Zusammenhang geht der Verfassungsgerichtshof allerdings davon aus, dass eine Auslegung des § 67 Abs. 8 lit. f EStG 1988, wonach sich der Verweis auf Abs. 6 nur auf die Berechnung der Steuer bezieht, im Übrigen aber Sozialplanabfertigungen keine Abfertigung iSd § 67 Abs. 6 EStG 1988 wären und daher auch kein Anwendungsbereich für das Abzugsverbot des § 20 Abs. 1 Z 8 EStG 1988 vorliegen würde, nicht in Betracht kommen dürfte (vgl. VwGH 7.12.2020, Ro 2020/13/0013)."

4. Die Bundesregierung hat eine Äußerung erstattet, in der den im Prüfungsbeschluss dargelegten Bedenken wie folgt entgegengetreten wird:

7

"Das Abzugsverbot betrifft zwei Gruppen von Abfertigungen, die hinsichtlich ihrer Auswirkungen und Funktion unterschiedlich zu betrachten sind. Einerseits sind dies Abfertigungen an Führungskräfte, die unangemessen hoch sind, und andererseits Abfertigungen an andere Arbeitnehmer, bei denen mehr als der sich aus der Staffelung des § 67 Abs. 6 EStG 1988 ergebende Betrag gewährt wird. Geleitet von Gerechtigkeits- und Solidaritätsüberlegungen liegen den mit den AbgÄG 2014 eingeführten Abzugsverboten nach der Intention des Gesetzgebers zwei Lenkungsziele zugrunde. Es sollte die Vereinbarung von als zu hoch empfundenen Gehältern und Abfertigungen unattraktiv gemacht werden und Personalfreisetzen – insbesondere, aber nicht nur – von älteren Arbeitnehmern erschwert werden (vgl. dazu auch VwGH 7.12.2020, Ro 2020/13/0013). Dies lässt sich auch aus der Historie, der Systematik der Bestimmung und den Zielen, die mit der Einschränkung der

begünstigten Besteuerung der freiwilligen Abfertigungen auf Empfängersebene verfolgt werden, ableiten.

Bei übermäßig hohen Abfertigungen, bei denen die Deckelung mit dem Dreifachen der Höchstbeitragsgrundlage wirksam wird, sollen über das Steuerrecht mit Hilfe des Abzugsverbots Gerechtigkeitsziele erreicht werden und die Vereinbarung derartiger Abfertigungen hintangehalten werden. Daneben soll es gelingen, ältere Arbeitnehmer länger in Beschäftigung zu halten, indem sog. 'golden handshakes' – sei es auf individualrechtlicher Grundlage oder in Sozialplänen – für diese Gruppe verteuert werden.

Insgesamt ist die Bundesregierung daher der Auffassung, dass aufgrund der aufgezeigten Lenkungsziele die jeweils vorgesehenen Abzugsverbote sachlich gerechtfertigt sind.

1.1.2. Erzwingbarkeit von Sozialplänen

[...]

Entsprechend dieser Ausführungen ist sohin festzuhalten, dass die Schlichtungsstelle nur in absoluten Ausnahmefällen in Angelegenheiten der Sozialpläne entscheidet. Wenn eine Entscheidung getroffen wird, orientiert sich die Schlichtungsstelle an den Werten des § 67 Abs. 6 EStG 1988, sodass das Abzugsverbot nur in wenigen Einzelfällen allenfalls zur Anwendung käme. Von einer Vergleichbarkeit mit dem Abzugsverbot nicht unterliegenden gesetzlichen Abfertigungen, die für den Arbeitgeber unausweichlich sind, kann daher nicht ausgegangen werden (vgl. dazu *Lachmayer*, Abzugsverbot für freiwillige Abfertigungen, SWK 2021, 12 (18)). Insgesamt kann die aufgezeigte (theoretische) Möglichkeit, einen Sozialplan über die Schlichtungsstelle zu erzwingen, nach Auffassung der Bundesregierung nicht gegen das Abzugsverbot ins Treffen geführt werden.

1.1.3. Soziale Funktion des Sozialplans

Soweit die soziale Wirkung von Sozialplänen angesprochen wird, ist zunächst darauf hinzuweisen, dass die gegenständlich in Prüfung gezogene Bestimmung nicht die Besteuerung der Zahlungen beim Arbeitnehmer betrifft, sondern bloß den Betriebsausgabenabzug des Arbeitgebers der Höhe nach begrenzt. Zudem trägt nach Ansicht der Bundesregierung die derzeitige Regelung der sozialen Funktion von Sozialplänen ausreichend Rechnung.

[...]

Bereits der 'Abfertigung alt' lag – neben der Funktion einer Treueprämie – der Gedanke einer Versorgungs- bzw. Überbrückungsleistung für Arbeitnehmer für Zeiten der Arbeitssuche oder Arbeitslosigkeit im Fall einer Dienstgeberkündigung

zugrunde. Der Gesetzgeber hat auch schon damals eine – besonders auf die Situation älterer Arbeitnehmer Rücksicht nehmende – dienstzeitabhängige Staffelung eingeführt und damit zum Ausdruck gebracht, in welchem Ausmaß (also für wie viele Monate) er eine derartige Überbrückungsleistung für erforderlich erachtet. § 67 Abs. 6 EStG 1988 bildet diese Staffelung ebenfalls ab und gewährt darüber hinaus drei zusätzliche Monatsgehälter, wodurch für eine bestimmte Anzahl von Monaten das bisherige Gehalt im Ergebnis weiterbezahlt wird. Dabei ist zu beachten, dass eine (teilweise) begünstigte Besteuerung erfolgt, und damit aufgrund des wesentlich höheren Nettobetrags die Leistung noch für eine längere Zeit darüber hinaus der Absicherung dient. Es wird daher faktisch für weit mehr als bis zu 15 Monate – neben etwaigem Arbeitslosengeld, einer allfälligen Frühpension oder einem niedrigeren Gehalt – das bisher erhaltene Nettogehalt weiterhin gewährt. Außerdem ist zu beachten, dass für Abfertigungszahlungen keine Sozialversicherungsbeiträge anfallen. Zu berücksichtigen ist überdies, dass Sozialpläne zahlreiche Zahlungen und sonstige Leistungen enthalten können, die nicht dem Abzugsverbot unterliegen (bspw. (vorgezogene) Jubiläumsgelder, Zuschüsse für eine Weiterqualifizierung, Arbeitsstiftungen, usw.; vgl. *Maier*, Rz 6.54 bis 6.91).

Zur Verdeutlichung dieser Ausführungen sei das folgende Beispiel angeführt: Bei einem Bruttogehalt von Euro 6.000 erhält ein Arbeitnehmer im Jahr ein Nettoeinkommen von Euro 51.816, verteilt auf 12 Monate also Euro 4.318. Bei 15 Monatsgehältern Abfertigung, die mit 6% besteuert werden, handelt es sich demnach um ein Nettogehalt von Euro 84.600; dies entspricht 19,5 bisherigen Nettomonatsgehältern. Bezieht man noch allfälliges Arbeitslosengeld mit ein, das sich bei einem Gehalt von Euro 6.000 brutto auf etwa Euro 1.630 beläuft, dann ist das bisherige Nettogehalt über mehr als 31 Monate (also mehr als 2,5 Jahre) gesichert (bei einem Bruttogehalt von Euro 4.000 würden sich unter Einbeziehung des Arbeitslosengeldes nahezu 40 Nettomonatsgehälter ergeben).

Die Bundesregierung erlaubt sich an dieser Stelle noch einen kurzen Hinweis zu den Rahmenbedingungen für die Vereinbarung von Sozialplänen. Ob Arbeitnehmer eine Abfertigung aus einem Sozialplan erhalten, richtet sich nicht nur danach, ob sie durch eine Betriebsänderung wesentliche Nachteile erleiden, sondern ganz erheblich auch nach den Verhältnissen des jeweiligen Arbeitgebers. Neben den gesetzlichen Voraussetzungen, dass alle oder erhebliche Teile der Arbeitnehmerschaft betroffen und im Betrieb mindestens 20 Arbeitnehmer beschäftigt sein müssen, ist insbesondere auch auf die wirtschaftlichen Notwendigkeiten des Betriebes Bedacht zu nehmen (siehe § 109 Arbeitsverfassungsgesetz – ArbVG). Entscheidend dafür, ob eine freiwillige Abfertigung im Rahmen eines Sozialplans ausbezahlt wird, ist damit die wirtschaftliche Potenz des Arbeitgebers und nicht ob es durch die Betriebsänderung zu sozialen Härtefällen seitens der Arbeitnehmer kommt. Abfertigungen in Sozialplänen, die über den Grenzen des § 67 Abs. 6 EStG 1988 liegen, sind daher an die wirtschaftliche Leistungsfähigkeit des Arbeitgebers geknüpft (vgl. SchlSt beim LG Korneuburg, 17.5.1993, Schl 1/93, wonach die Vermeidung eines Konkurses des Unternehmens schwerer wiege als die Nachteile der gekündigten Arbeitnehmer) und werden nur in Ausnahmefällen gewährt.

Der Gesetzgeber lässt weiterhin Abfertigungen – auch im Rahmen von Sozialplänen – in bestimmter Höhe zum Betriebsausgabenabzug zu und trägt damit dem Versorgungs- und Überbrückungscharakter von Abfertigungen ausreichend Rechnung. Abseits der Interessen der von einer Betriebsänderung betroffenen Arbeitnehmer, eine möglichst hohe Abfertigung zu erhalten, muss bei der Regelung von Abfertigungen letztlich auch berücksichtigt werden, dass diese auch unerwünschte Folgen im Hinblick auf die Freisetzung von Mitarbeitern haben können.

Nach Auffassung der Bundesregierung hat der Gesetzgeber seinen Gestaltungsspielraum nicht überschritten, wenn er bis zu einer bestimmten Höhe aus sozialen Gesichtspunkten eine steuerliche Begünstigung gewährt und darüber hinausgehende Beträge nicht mehr begünstigt, um gewisse Lenkungseffekte zu erzielen (vgl dazu VfSlg. 19.933/2014).

1.2. Zu den Lenkungszielen

[...]

Wie bereits dargelegt verfolgt der Gesetzgeber mit dem Abzugsverbot – soweit es nicht Führungskräfte betrifft – die Zielsetzung, Personalfreisetzungen in größerem Ausmaß unattraktiver zu machen und damit zu erschweren. Ein wesentlicher Aspekt dieser Zielsetzung ist es überdies, ältere Arbeitnehmer länger in Beschäftigung zu halten. Vor diesem Hintergrund unterliegen freiwillige Abfertigungen, die eine bestimmte (als unangemessen hoch empfundene) Grenze überschreiten, einem Abzugsverbot. Demgegenüber sind andere Maßnahmen in Sozialplänen, wie Arbeitsstiftungen, vorgezogene Jubiläumsgelder, Härtefonds sowie weitere Beratungs- und Geldleistungen des Arbeitgebers, die einen Wechsel des Arbeitsplatzes erleichtern sollen, nicht vom Abzugsverbot betroffen.

[...]

1.2.2. Verzicht auf Kündigungsanfechtung

Der Verfassungsgerichtshof hegt in seinem Prüfbeschluss Bedenken, weil die mit dem Abzugsverbot verbundene Steuerbelastung die für Sozialplanzahlungen zur Verfügung stehenden Mittel zulasten der Arbeitnehmer reduzieren und Betriebsänderungen zumindest erschweren könnte und Fälle betrifft, in denen eine die Dienstzeitstaffelung des § 67 Abs. 6 EStG 1988 übersteigende Abfertigung vereinbart wird, um die mit der Betriebsänderung einhergehenden wirtschaftlichen Nachteile für das freigesetzte Personal sozial verträglicher auszugleichen. Gerade bei älteren Arbeitnehmern kann das Anbot einer sehr hohen Abfindung im Rahmen eines Sozialplans aber negative Auswirkungen haben, die das Ziel einer längeren Beschäftigung älterer Arbeitnehmer konterkariert.

Ziel von Sozialplänen ist es, einen Interessenausgleich zwischen Betriebsinhaber und Belegschaft zu erreichen. In der Praxis zeigt sich aber vielfach, dass im Rahmen von Sozialplänen insbesondere älteren Mitarbeitern, die aufgrund ihres Alters hohe Lohnansprüche haben, großzügige freiwillige Abfertigungen in Sozialplänen angeboten werden. Eine derartige Herangehensweise hat negative Auswirkungen auf den einzelnen Arbeitnehmer und die Gesellschaft insgesamt. Ältere Arbeitnehmer bleiben nach einer Kündigung länger arbeitslos bzw. finden überhaupt nur schwer einen neuen Job, was sich für die betroffene Person als überaus belastend darstellt. Die schwierige Vermittelbarkeit am Arbeitsmarkt hat wiederum Auswirkungen auf die Allgemeinheit, die für längerfristige Leistungen aus der Arbeitslosenversicherung und potentiell vorgezogene Pensionsbezüge aufzukommen hat. Nicht zu vergessen ist außerdem, dass dadurch auf die Erfahrung älterer Arbeitnehmer verzichtet wird.

Gerade ältere Arbeitnehmer hätten aber bei einer Kündigungsanfechtung wegen Sozialwidrigkeit häufig eine Chance auf Erfolg (siehe *Holzinger*, Die Relevanz des Alters bei der Kündigungsanfechtung wegen Sozialwidrigkeit, DRdA-InfA 2020, 263 (265)). Vor diesem Hintergrund haben Arbeitgeber das Interesse, Kündigungsanfechtungen, die sowohl zeitaufwändig sind als auch ein erhebliches Entgelt- und Prozessrisiko in sich bergen, zu verhindern, um geplante Restrukturierungen frictionsfrei durchführen zu können. Sozialpläne enthalten deshalb oftmals eine Klausel, wonach die Auszahlung freiwilliger Abfertigungen von der einvernehmlichen Auflösung des Dienstverhältnisses abhängig gemacht wird (vgl. dazu OGH 29.3.2004, 8 ObA 77/03m; *Winkler*, Sozialplan und Kündigungsanfechtung, ASoK 2021, 26ff; *Rauch*, Einvernehmliche Auflösung und Ansprüche aus einem Sozialplan, ASoK 2021, 147ff). Damit erlangt der Arbeitgeber Rechtssicherheit bezüglich der vorgesehenen Auflösung von Arbeitsverhältnissen mit besonders schützenswerten Arbeitnehmern (vgl. dbzgl § 105 Abs. 3b ArbVG).

Je attraktiver das Abfertigungsangebot ist, desto wahrscheinlicher ist es, dass der Sozialplan von Arbeitnehmerseite angenommen und damit auf eine Anfechtung verzichtet wird. Denn auch der Arbeitnehmer wird eine Risikoabwägung zwischen möglichem Erfolg der Kündigungsanfechtung und Annahme des Sozialplans treffen. Die Attraktivität, eine Abfertigung anzunehmen, steigt mit der Anzahl der gewährten Monatsgehälter und deren begünstigter Besteuerung. Ältere Arbeitnehmer werden daher durch hohe Abfertigungsangebote auch vielfach zur Annahme eines Sozialplans veranlasst, obwohl ihre Weiterbeschäftigung möglich wäre. Wird demnach die begünstigte Besteuerung beim Arbeitnehmer sowie die korrespondierende Abzugsfähigkeit beim Arbeitgeber beschränkt, kann diesen unerwünschten Effekten entgegengewirkt werden. Der Arbeitnehmer wird im Fall einer geringen Abfertigung ein Interesse an der Weiterbeschäftigung haben und auch eine Kündigungsanfechtung in Erwägung ziehen. Gleichzeitig wird der Arbeitgeber einen solchen Prozess scheuen und von der Kündigung älterer Arbeitnehmer Abstand nehmen.

Folglich kann es – trotz der sozialen Funktion der Sozialpläne – im öffentlichen Interesse liegen, sehr hohe Sozialplanzahlungen (insbesondere an ältere Arbeitnehmer) steuerlich weniger attraktiv zu gestalten. In diesem Zusammenhang sei nochmals darauf hingewiesen, dass hohe freiwillige Abfertigungen in der Regel nicht von Unternehmen in wirtschaftlichen Schwierigkeiten bezahlt werden (können). Typischerweise sind demnach nicht jene Fälle betroffen, bei denen die Kündigung eines großen Teils der Belegschaft aus wirtschaftlichen Gründen zwingend erforderlich ist. Nach Ansicht der Bundesregierung werden mit dem Abzugsverbot öffentliche Interessen verfolgt, da es geeignet ist, zu verhindern, dass insbesondere ältere Arbeitnehmer durch sehr attraktive Angebote zur Annahme eines Sozialplans veranlasst werden.

1.2.3. Verteuerung von Abfertigungen in Sozialplänen

Die Bundesregierung geht allerdings davon aus, dass es auch eine erhebliche Anzahl an Fällen gibt, bei denen das Abzugsverbot nicht bewirkt, dass die Abfertigungszahlungen stärker gekürzt werden. Das gilt für jene Fälle, in denen Unternehmen Sozialpläne mit höheren Abfertigungszahlungen abschließen, um frictionsfrei eine Restrukturierung durchführen zu können. Es gibt aber auch Fälle, in denen die Arbeitgeber aus Gründen der öffentlichen Wahrnehmung (zB weltweites Unternehmen oder Beteiligung der öffentlichen Hand) oder unternehmenspolitischen Erwägungen (zB konzernpolitische Vorgaben) freiwillige Abfertigungen über die Grenzen des § 67 Abs. 6 EStG 1988 hinaus bezahlen.

Sozialpläne stellen in der Regel – sofern sie nicht über die Schlichtungsstelle festgelegt werden, was überaus selten der Fall ist – ein Verhandlungsergebnis der Sozialpartner dar. Die Belegschaftsvertretung hat dabei zwar nicht die Möglichkeit, eine Restrukturierung zu verhindern, kann sie aber durch einen teuren Sozialplan unattraktiver machen. Insbesondere in Fällen, bei denen ein profitables Unternehmen durch eine Betriebsänderung noch profitabler werden soll, kann ein Sozialplan bremsend wirken (siehe dazu *Wolf in Körber-Risak/Wolf*, 232). Das Abzugsverbot verstärkt diesen Effekt, weil es den Sozialplan – für den Fall, dass die Belegschaftsvertreter mit Verhandlungsmacht (zB Streikdrohungen, Anfechtungsdrohungen) entsprechend hohe freiwillige Abfertigungszahlungen durchsetzen können – noch weiter verteuert.

Ein Arbeitgeber wird vor diesem Hintergrund überdenken, ob eine Betriebsänderung in Anbetracht hoher freiwilliger Abfertigungszahlungen mit entsprechendem Abzugsverbot wirtschaftlich Sinn macht. Letztlich wird es wesentlich unattraktiver, eine größere Anzahl von – vor allem älteren – Arbeitnehmern zu kündigen, weil die durch die Reorganisation erhofften Mehrerträge geschmälert werden. Aus Sicht der öffentlichen Hand ergeben sich daraus mehrere positive Effekte: Aufgrund der steigenden Kosten kann es im Vergleich zum ursprünglichen Vorhaben zu einer Kündigung einer geringeren Anzahl von Arbeitnehmern kommen bzw. bei einer Reorganisation zur Profitsteigerung eines bereits profitablen Unternehmens von der geplanten Kündigungswelle überhaupt Abstand genommen werden.

Überdies können alternative Maßnahmen zur Kündigung in den Vordergrund treten.

So können statt einer Kündigung etwa Modelle wie die Vereinbarung von Altersteilzeit, eine Arbeitsstiftung, Finanzierung von Übersiedlungen, Outplacement-Beratung, usw. für den Arbeitgeber attraktive Alternativen darstellen. Dies ist insbesondere in jenen Fällen relevant, in denen es bei der Betriebsänderung nicht nur um Profitsteigerung geht, sondern notwendige Rationalisierungsmaßnahmen im Fokus stehen. Wenn das Unternehmen eine ausreichende wirtschaftliche Leistungsfähigkeit hat, um hohe freiwillige Abfertigungen zu zahlen, werden oftmals auch sozial verträglichere Alternativen möglich sein. Diese Maßnahmen unterliegen keinem Abzugsverbot, sodass pro betroffenem Arbeitnehmer mehr Mittel zur Verfügung stehen. Demnach ergeben sich daraus Vorteile sowohl für den Arbeitgeber als auch den Arbeitnehmer und letztlich auch die Allgemeinheit, da der Arbeitsmarkt nicht durch die Freisetzung einer großen Anzahl an Arbeitnehmern belastet wird.

[...]

Das Abzugsverbot verteuert Sozialpläne (um bis zu 25 Prozent) und macht es daher unattraktiver, eine größere Anzahl von Arbeitnehmern, insbesondere ältere Mitarbeiter, zu kündigen. Neben der Reduktion an Kündigungen rücken dadurch auch sozial verträglichere Maßnahmen stärker in den Fokus. Sollte von den Kündigungen nicht Abstand genommen werden, werden diese zumindest verteuert und bewirkt das Abzugsverbot einen Beitrag der Unternehmen zu den Kosten, die durch diese Maßnahme zukünftig am Arbeitsmarkt entstehen.

Nach Auffassung der Bundesregierung liegt es im Gestaltungsspielraum des Gesetzgebers, durch das Abzugsverbot die aufgezeigten außerfiskalischen Ziele zu verfolgen.

2. Zu den Bedenken im Hinblick auf die Abzugsfähigkeit von Abgangsentschädigungen

[...]

2.2. Abgangsentschädigungen werden dann bezahlt, wenn der Dienstgeber bei einem befristeten Dienstvertrag (zB Fünf-Jahresverträge für Vorstände einer Aktiengesellschaft) eine vorzeitige Auflösung erwirken möchte. Dies ist in der Regel dann der Fall, wenn Differenzen oder Unstimmigkeiten – sei es aus wirtschaftlichen, persönlichen oder auch (unternehmens)politischen Gründen – zwischen dem Unternehmen und dem befristet Beschäftigten bestehen, die eine weitere Zusammenarbeit aus Sicht des Unternehmens als unerwünscht erscheinen lassen.

[...]

In solchen Fällen kann durch die Zahlung einer Abgangsentschädigung, die (teilweise) das Gehalt abgilt, das dem Dienstnehmer für die restliche Vertragslaufzeit zugestanden wäre, eine vorzeitige Vertragsauflösung herbeigeführt werden. [...]

Sie stellen einen Schadenersatz für die Nichtbezahlung von Gehältern in Zeiträumen dar, in denen der Dienstnehmer einen gesetzlichen oder vertraglichen Anspruch auf das Dienstverhältnis hat und leistungsbereit ist.

2.3. Freiwillige Abfertigungen – auch im Rahmen eines Sozialplans – haben demgegenüber eine andere Funktion. Diese sollen eine Überbrückung und Versorgungsleistung für etwaige Zeiten einer Arbeitslosigkeit darstellen. Es handelt sich folglich nicht um 'normales' Gehalt, weshalb das Gesetz auch teilweise eine begünstigte Besteuerung vorsieht. Anzumerken ist überdies, dass der Dienstnehmer keinen Anspruch darauf hat, dass der Dienstgeber in einem Sozialplan eine Abfertigung in bestimmter Höhe (zB eine bestimmte Anzahl an Monatsgehältern) vorsieht. Es handelt sich vielmehr um eine freiwillige Leistung des Dienstgebers.

2.4. Nach Auffassung der Bundesregierung besteht daher ein wesentlicher Unterschied zwischen Abgangsentschädigungen und freiwilligen Abfertigungen, der eine unterschiedliche rechtliche Behandlung rechtfertigt. Der Gesetzgeber wollte nicht das (vorzeitig, in einem bezahlte) 'normale' Jahresgehalt – sofern es nicht Euro 500.000 übersteigt –, sondern freiwillige Abfertigungen unter bestimmten Rahmenbedingungen einem Abzugsverbot unterwerfen. Es sollten einerseits jene, die unerwünscht hoch sind, andererseits solche, die unerwünschte Ergebnisse, wie die Freisetzung einer größeren Anzahl von Mitarbeitern und steigende Arbeitslosigkeit unter älteren Mitarbeitern, begünstigen, vom Abzugsverbot erfasst werden.

[...]"

II. Rechtslage

Die maßgeblichen Bestimmungen lauten wie folgt (die in Prüfung gezogene Bestimmung ist hervorgehoben):

8

1. § 20 EStG 1988 idF BGBl. I 13/2014 (Abgabenänderungsgesetz 2014):

9

"8. ABSCHNITT

Nichtabzugsfähige Aufwendungen und Ausgaben

§ 20. (1) Bei den einzelnen Einkünften dürfen nicht abgezogen werden:

[...]

7. Aufwendungen oder Ausgaben für das Entgelt für Arbeits- oder Werkleistungen, soweit es den Betrag von 500 000 Euro pro Person und Wirtschaftsjahr übersteigt. Entgelt ist die Summe aller Geld- und Sachleistungen, ausgenommen Abfertigungen im Sinne des § 67 Abs. 3, Entgelte, die sonstige Bezüge nach § 67 Abs. 6 darstellen und Aufwandsersätze, die an einen aktiven oder ehemaligen Dienstnehmer oder an eine vergleichbar organisatorisch eingegliederte Person geleistet werden. Dabei gilt:

a) Bei der Überlassung einer Person durch Dritte zur Erbringung von Arbeits- oder Werkleistungen gilt die Vergütung für die Überlassung als Entgelt. Das vom Überlasser an die überlassene Person geleistete Entgelt unterliegt hingegen nicht dem Abzugsverbot.

b) Der Betrag von 500 000 Euro pro Person ist nach der tatsächlichen Aufwands-
tragung zu aliquotieren, wenn Arbeits- oder Werkleistungen

- über einen Zeitraum von weniger als zwölf Monate oder
- für mehrere verbundene Betriebe oder Personengesellschaften erbracht werden.

c) Abfindungen von Pensionsansprüchen unterliegen dem Abzugsverbot, wenn der abgefundene jährliche Pensionsanspruch 500 000 Euro übersteigt. Der nicht abzugsfähige Betrag ergibt sich aus dem Verhältnis des nicht abzugsfähigen Pensionsbestandes zur gesamten Pension.

8. Aufwendungen oder Ausgaben für Entgelte, die beim Empfänger sonstige Bezüge nach § 67 Abs. 6 darstellen, soweit sie bei diesem nicht mit dem Steuersatz von 6% zu versteuern sind.

(2) [...]"

2. § 67 EStG 1988 idF BGBl. I 13/2014:

10

"Sonstige Bezüge

§ 67. (1) [...]

(2) [...]

(3) Die Lohnsteuer von Abfertigungen, deren Höhe sich nach einem von der Dauer des Dienstverhältnisses abhängigen Mehrfachen des laufenden Arbeitslohnes bestimmt, wird so berechnet, daß die auf den laufenden Arbeitslohn entfallende tarifmäßige Lohnsteuer mit der gleichen Zahl vervielfacht wird, die dem bei der Berechnung des Abfertigungsbetrages angewendeten Mehrfachen entspricht. Ist die Lohnsteuer bei Anwendung des Steuersatzes von 6% niedriger, so erfolgt die Besteuerung der Abfertigungen mit 6%. Unter Abfertigung ist die einmalige Entschädigung durch den Arbeitgeber zu verstehen, die an einen Arbeitnehmer bei Auflösung des Dienstverhältnisses auf Grund

- gesetzlicher Vorschriften,
- Dienstordnungen von Gebietskörperschaften,
- aufsichtsbehördlich genehmigter Dienst(Besoldungs)ordnungen der Körperschaften des öffentlichen Rechts,

- eines Kollektivvertrages oder
 - der für Bedienstete des Österreichischen Gewerkschaftsbundes geltenden Arbeitsordnung
- zu leisten ist.

Die vorstehenden Bestimmungen sind auf

- Bezüge und Entschädigungen im Sinne des § 14 des Bezügegesetzes sowie gleichartige Bezüge und Entschädigungen auf Grund landesgesetzlicher Regelungen,
- Bezüge und Entschädigungen im Sinne des § 5 des Verfassungsgerichtshofgesetzes,
- Abfertigungen durch die Urlaubs- und Abfertigungskasse auf Grund des Bauarbeiter-Urlaubs- und Abfertigungsgesetzes, BGBl. Nr. 414/1972

anzuwenden. Die Lohnsteuer von Abfertigungen sowie von Kapitalbeträgen (§§ 55 und 67 BMSVG) aus BV-Kassen beträgt 6%. Wird der Abfertigungsbetrag oder der Kapitalbetrag an ein Versicherungsunternehmen zur Rentenauszahlung, an ein Kreditinstitut zum ausschließlichen Erwerb von Anteilen an einem prämienbegünstigten Pensionsinvestmentfonds (§ 108b in Verbindung mit § 17 BMSVG oder gleichartigen österreichischen Rechtsvorschriften) oder an eine Pensionskasse übertragen, fällt keine Lohnsteuer an. Die Kapitalabfertigung angefallener Renten unterliegt einer Lohnsteuer von 6%. Zusätzliche Abfertigungszahlungen im Sinne dieser Bestimmung für Zeiträume, für die ein Anspruch gegenüber einer BV-Kasse besteht, sind gemäß Abs. 10 zu versteuern.

(4) [...]

(5) [...]

(6) Sonstige Bezüge, die bei oder nach Beendigung des Dienstverhältnisses anfallen (wie zum Beispiel freiwillige Abfertigungen und Abfindungen, ausgenommen von BV-Kassen ausbezahlte Abfertigungen), sind nach Maßgabe folgender Bestimmungen mit dem Steuersatz von 6% zu versteuern:

1. Der Steuersatz von 6% ist auf ein Viertel der laufenden Bezüge der letzten zwölf Monate, höchstens aber auf den Betrag anzuwenden, der dem Neunfachen der monatlichen Höchstbeitragsgrundlage gemäß § 108 ASVG entspricht.
2. Über das Ausmaß der Z 1 hinaus ist bei freiwilligen Abfertigungen der Steuersatz von 6% auf einen Betrag anzuwenden, der von der nachgewiesenen Dienstzeit abhängt. Bei einer nachgewiesenen

Dienstzeit von	ist ein Betrag bis zur Höhe von
3 Jahren	2/12 der laufenden Bezüge der letzten 12 Monate
5 Jahren	3/12 der laufenden Bezüge der letzten 12 Monate
10 Jahren	4/12 der laufenden Bezüge der letzten 12 Monate
15 Jahren	6/12 der laufenden Bezüge der letzten 12 Monate
20 Jahren	9/12 der laufenden Bezüge der letzten 12 Monate

25 Jahren

12/12 der laufenden Bezüge der letzten 12 Monate

mit dem Steuersatz von 6% zu versteuern. Ergibt sich jedoch bei Anwendung der dreifachen monatlichen Höchstbeitragsgrundlage gemäß § 108 ASVG auf die der Berechnung zu Grunde zu legende Anzahl der laufenden Bezüge ein niedrigerer Betrag, ist nur dieser mit 6% zu versteuern.

3. Während dieser Dienstzeit bereits erhaltene Abfertigungen im Sinne des Abs. 3 oder gemäß den Bestimmungen dieses Absatzes sowie bestehende Ansprüche auf Abfertigungen im Sinne des Abs. 3 kürzen das sich nach Z 2 ergebende steuerlich begünstigte Ausmaß.

4. Den Nachweis über die zu berücksichtigende Dienstzeit sowie darüber, ob und in welcher Höhe Abfertigungen im Sinne des Abs. 3 oder dieses Absatzes bereits früher ausgezahlt worden sind, hat der Arbeitnehmer zu erbringen; bis zu welchem Zeitpunkt zurück die Dienstverhältnisse nachgewiesen werden, bleibt dem Arbeitnehmer überlassen. Der Nachweis ist vom Arbeitgeber zum Lohnkonto (§ 76) zu nehmen.

5. Abs. 2 ist auf Beträge, die nach Z 1 oder Z 2 mit 6% zu versteuern sind, nicht anzuwenden.

6. Soweit die Grenzen der Z 1 und der Z 2 überschritten werden, sind solche sonstigen Bezüge wie ein laufender Bezug im Zeitpunkt des Zufließens nach dem Lohnsteuertarif des jeweiligen Kalendermonats der Besteuerung zu unterziehen.

7. Die vorstehenden Bestimmungen betreffend freiwillige Abfertigungen gelten nur für jene Zeiträume, für die keine Anwartschaften gegenüber einer BV-Kasse bestehen.

(7) [...]

(8) Für die nachstehend angeführten sonstigen Bezüge gilt Folgendes:

[...]

f) Bezüge, die bei oder nach Beendigung des Dienstverhältnisses im Rahmen von Sozialplänen als Folge von Betriebsänderungen im Sinne des § 109 Abs. 1 Z 1 bis 6 des Arbeitsverfassungsgesetzes oder vergleichbarer gesetzlicher Bestimmungen anfallen, soweit sie nicht nach Abs. 6 mit dem Steuersatz von 6% zu versteuern sind, sind bis zu einem Betrag von 22 000 Euro mit der Hälfte des Steuersatzes, der sich bei gleichmäßiger Verteilung des Bezuges auf die Monate des Kalenderjahres als Lohnzahlungszeitraum ergibt, zu versteuern.

[...].

(9) [...]"

3. § 124b EStG 1988 idF BGBl. I 13/2014:

11

"§ 124b. [...]"

254. § 20 Abs. 1 Z 8 in der Fassung des Bundesgesetzes BGBl. I Nr. 13/2014 ist erstmalig auf Auszahlungen anzuwenden, die nach dem 28. Februar 2014 anfallen. Dies gilt nicht für Auszahlungen auf Grund von Sozialplänen im Sinne des § 67 Abs. 8 lit. f, die vor dem 1. März 2014 abgeschlossen wurden. Ergibt sich aus der Anwendung des § 20 Abs. 1 Z 8 für bestehende Rückstellungen für Abfertigungen, die für Wirtschaftsjahre gebildet wurden, die vor dem 1. März 2014 enden, ein geringer als der bisher rückgestellte Betrag, ist der Unterschiedsbetrag nicht gewinnerhöhend aufzulösen. Eine steuerwirksame Zuführung zu diesen Rückstellungen darf erst dann vorgenommen werden, wenn die Höhe der Abfertigungsansprüche unter Berücksichtigung des § 20 Abs. 1 Z 8 eine Rückstellungsbildung über den bisher rückgestellten Betrag hinaus zulässt.
[...]"

4. § 12 des Bundesgesetzes vom 7. Juli 1988 über die Besteuerung des Einkommens von Körperschaften (Körperschaftsteuergesetz 1988 – KStG 1988), BGBl. 401/1988, idF BGBl. I 13/2014:

12

"Nichtabzugsfähige Aufwendungen und Ausgaben

§ 12. (1) Bei den einzelnen Einkünften dürfen nicht abgezogen werden:
[...]

8. Aufwendungen nach § 20 Abs. 1 Z 7 und Z 8 des Einkommensteuergesetzes 1988. Für die Anwendung des § 20 Abs. 1 Z 7 des Einkommensteuergesetzes 1988 gilt: Der Betrag von 500 000 Euro ist zu aliquotieren, wenn eine Person von mehreren Unternehmen Entgelte erhält, die unmittelbar oder mittelbar konzernzugehörig sind oder unmittelbar oder mittelbar unter dem beherrschenden Einfluss desselben Gesellschafters stehen. Werden Umlagen für diese Entgelte geleistet, sind die Aufwendungen um die empfangenen Umlagen zu kürzen und die Aliquotierung hat nach dieser Kürzung stattzufinden. § 20 Abs. 1 Z 7 lit. a des Einkommensteuergesetzes 1988 ist in diesen Fällen nicht anzuwenden.
[...]"

5. § 109 des Bundesgesetzes vom 14. Dezember 1973 betreffend die Arbeitsverfassung (Arbeitsverfassungsgesetz – ArbVG), BGBl. 22/1974, idF BGBl. I 101/2010:

13

"Mitwirkung bei Betriebsänderungen

§ 109. (1) Der Betriebsinhaber ist verpflichtet, den Betriebsrat von geplanten Betriebsänderungen zu einem Zeitpunkt, in einer Weise und in einer inhaltlichen Ausgestaltung zu informieren, die es dem Betriebsrat ermöglichen, die möglichen Auswirkungen der geplanten Maßnahme eingehend zu bewerten und eine Stellungnahme zu der geplanten Maßnahme abzugeben; auf Verlangen des Betriebsrates hat der Betriebsinhaber mit ihm eine Beratung über deren Gestaltung durchzuführen. Als Betriebsänderungen gelten insbesondere

1. die Einschränkung oder Stilllegung des ganzen Betriebes oder von Betriebsteilen;

- 1a. die Auflösung von Arbeitsverhältnissen, die eine Meldepflicht nach § 45a Abs. 1 Z 1 bis 3 Arbeitsmarktförderungsgesetz, BGBl. Nr. 31/1969, in der jeweils geltenden Fassung, auslöst,
2. die Verlegung des ganzen Betriebes oder von Betriebsteilen;
3. der Zusammenschluß mit anderen Betrieben;
4. Änderungen des Betriebszwecks, der Betriebsanlagen, der Arbeits- und Betriebsorganisation sowie der Filialorganisation;
5. die Einführung neuer Arbeitsmethoden;
6. die Einführung von Rationalisierungs- und Automatisierungsmaßnahmen von erheblicher Bedeutung;
7. Änderungen der Rechtsform oder der Eigentumsverhältnisse an dem Betrieb.

(1a) Im Falle einer geplanten Betriebsänderung nach Abs. 1 Z 1a hat die Information nach Abs. 1 erster Satz jedenfalls zu umfassen

1. die Gründe für die Maßnahme,
2. die Zahl und die Verwendung der voraussichtlich betroffenen Arbeitnehmer, deren Qualifikation und Beschäftigungsdauer sowie die Kriterien für die Auswahl dieser Arbeitnehmer,
3. die Zahl und die Verwendung der regelmäßig beschäftigten Arbeitnehmer,
4. den Zeitraum, in dem die geplante Maßnahme verwirklicht werden soll,
5. allfällige zur Vermeidung nachteiliger Folgen für die betroffenen Arbeitnehmer geplante Begleitmaßnahmen.

Die Information nach Z 1 bis 4 hat schriftlich zu erfolgen. Die Informations- und Beratungspflicht trifft den Betriebsinhaber auch dann, wenn die geplante Maßnahme von einem herrschenden Unternehmen veranlaßt wird. Unbeschadet des § 92 Abs. 2 kann der Betriebsrat der Beratung Sachverständige beiziehen.

(2) Der Betriebsrat kann Vorschläge aus Verhinderung, Beseitigung oder Milderung von für die Arbeitnehmer nachteiligen Folgen von Maßnahmen gemäß Abs. 1 erstatten; hiebei hat der Betriebsrat auch auf die wirtschaftlichen Notwendigkeiten des Betriebes Bedacht zu nehmen.

(3) Bringt eine Betriebsänderung im Sinne des Abs. 1 Z 1 bis 6 wesentliche Nachteile für alle oder erhebliche Teile der Arbeitnehmerschaft mit sich, so können in Betrieben, in denen dauernd mindestens 20 Arbeitnehmer beschäftigt sind, Maßnahmen zur Verhinderung, Beseitigung oder Milderung dieser Folgen durch Betriebsvereinbarung geregelt werden. Sind mit einer solchen Betriebsänderung Kündigungen von Arbeitnehmern verbunden, so soll die Betriebsvereinbarung auf die Interessen von älteren Arbeitnehmern besonders Bedacht nehmen. Kommt zwischen Betriebsinhaber und Betriebsrat über den Abschluß, die Abänderung oder Aufhebung einer solchen Betriebsvereinbarung eine Einigung nicht zustande, so entscheidet – insoweit eine Regelung durch Kollektivvertrag oder Satzung nicht vorliegt – auf Antrag eines der Streitparteien die Schlichtungsstelle. Bei der Entschei-

dung der Schlichtungsstelle ist eine allfällige verspätete oder mangelhafte Information des Betriebsrates (Abs. 1) bei der Festsetzung der Maßnahmen zugunsten der Arbeitnehmer in der Weise zu berücksichtigen, daß Nachteile, die die Arbeitnehmer durch die verspätete oder mangelhafte Information erleiden, zusätzlich abzugelten sind."

III. Erwägungen

1. Zur Zulässigkeit des Verfahrens

Im Verfahren hat sich nichts ergeben, was an der Präjudizialität der in Prüfung gezogenen Bestimmung zweifeln ließe. Da auch sonst keine Prozesshindernisse hervorgekommen sind, erweist sich das Gesetzesprüfungsverfahren insgesamt als zulässig.

14

2. In der Sache

2.1. Die Bundesregierung hält den im Prüfungsbeschluss geäußerten Bedenken Folgendes entgegen:

15

2.1.1. Nach Auffassung der Bundesregierung zielt die Regelung des Abzugsverbotes auch im Zusammenhang mit Sozialplänen darauf ab, ältere Arbeitnehmer länger in Beschäftigung zu halten, "indem sog. 'golden handshakes' – sei es auf individualrechtlicher Grundlage oder in Sozialplänen – für diese Gruppe verteuert werden." Die Erzwingbarkeit eines Sozialplanes könne nicht gegen die Regelung ins Treffen geführt werden, da die Schlichtungsstelle in absoluten Ausnahmefällen entscheide, in denen sie sich zudem an den Werten des § 67 Abs. 6 EStG 1988 orientiere. § 67 Abs. 6 EStG 1988 bilde die dienstzeitabhängige – besonders auf die Situation älterer Arbeitnehmer Rücksicht nehmende – Staffelung der "Abfertigung alt" ab und gewähre darüber hinaus drei zusätzliche Monatsgehälter, "wodurch für eine bestimmte Anzahl von Monaten das bisherige Gehalt weiter bezahlt wird" und die Abfertigung auf Grund des durch die begünstigte Besteuerung bedingten wesentlich höheren Nettobetrages der Leistung noch für eine längere Zeit darüber hinaus der Absicherung diene. Abfertigungen in Sozialplänen, die über den Grenzen des § 67 Abs. 6 EStG 1988 liegen, wären an die wirtschaftliche Leistungsfähigkeit des Arbeitgebers geknüpft und würden nur in Ausnahmefällen gewährt. Der Gesetzgeber habe seinen Gestaltungsspielraum nicht überschritten,

16

wenn er bis zu einem bestimmten Betrag aus sozialen Gesichtspunkten eine steuerliche Begünstigung gewähre und darüber hinausgehende Beträge nicht mehr begünstige, um gewisse Lenkungseffekte zu erzielen.

2.1.2. In der Praxis zeige sich nach Auffassung der Bundesregierung, dass im Rahmen von Sozialplänen insbesondere älteren Mitarbeitern, die auf Grund ihres hohen Alters hohe Lohnansprüche hätten, großzügige freiwillige Abfertigungen angeboten würden. Dabei werde die Auszahlung der freiwilligen Abfertigung von der einvernehmlichen Auflösung des Dienstverhältnisses abhängig gemacht, wobei die Attraktivität des Angebots, eine Abfertigung anzunehmen, mit der Anzahl der gewährten Monatsgehälter und deren begünstigter Besteuerung steige und ältere Mitarbeiter zur Annahme auch in Fällen veranlasst werden, in denen eine Weiterbeschäftigung möglich wäre. Eine derartige Herangehensweise bedinge gerade bei älteren Arbeitnehmern längere Arbeitslosigkeit und habe negative Auswirkungen auf den einzelnen Arbeitnehmer und die Allgemeinheit, die in der Folge für längerfristige Leistungen aus der Arbeitslosenversicherung und potentiell vorgezogene Pensionsbezüge aufzukommen habe. Die Beschränkung der begünstigten Besteuerung beim Arbeitnehmer und der korrespondierenden Abzugsfähigkeit beim Arbeitgeber könne diesen unerwünschten Effekten entgegenwirken, weshalb es im öffentlichen Interesse liegen könne, hohe Sozialplanzahlungen insbesondere an ältere Arbeitnehmer steuerlich weniger attraktiv zu gestalten.

17

2.1.3. Die Bundesregierung räumt aber auch ein, dass in einer erheblichen Anzahl von Fällen das Abzugsverbot nicht bewirke, dass Abfertigungszahlungen stärker gekürzt werden und daher freiwillige Abfertigungen aus unterschiedlichen Gründen über die Grenzen des § 67 Abs. 6 EStG 1988 hinaus bezahlt würden. Würden von den Belegschaftsvertretern, die eine Restrukturierung nicht verhindern könnten, mit Verhandlungsmacht hohe Abfertigungszahlungen durchgesetzt, würde der Sozialplan durch das Abzugsverbot weiter verteuert, was den Arbeitgeber dazu veranlassen werde, zu überdenken, ob die Betriebsänderung in Anbetracht hoher freiwilliger Abfertigungszahlungen mit entsprechendem Abzugsverbot wirtschaftlich Sinn mache. Auf Grund steigender Kosten könne es zu einer Kündigung einer geringeren Zahl von Arbeitnehmern kommen bzw. bei einer Reorganisation zur Profitsteigerung eines bereits profitablen Unternehmens von einer Kündigungswelle überhaupt Abstand genommen werden. Alternative sozial verträglichere Maßnahmen wie Altersteilzeitmodelle, eine Arbeitsstiftung u.a. könnten in

18

den Vordergrund treten, die keinem Abzugsverbot unterlägen, womit pro Arbeitnehmer mehr Mittel zur Verfügung stünden und der Arbeitsmarkt nicht durch die Freisetzung einer größeren Zahl an Arbeitnehmern belastet würde. Sollte von Kündigungen nicht Abstand genommen werden, würden diese zumindest verteuert und bewirke das Abzugsverbot einen Beitrag der Unternehmen zu den Kosten, die durch diese Maßnahme zukünftig am Arbeitsmarkt entstehen.

2.2. Für die Beurteilung der Verfassungsmäßigkeit des Abzugsverbots des § 20 Abs. 1 Z 8 EStG 1988 ist von folgenden Grundlagen auszugehen: 19

2.2.1. § 20 Abs. 1 Z 8 EStG 1988 bestimmt, dass Aufwendungen oder Ausgaben für Entgelte, die beim Empfänger sonstige Bezüge nach § 67 Abs. 6 EStG 1988 darstellen, nicht bei den einzelnen Einkünften abgezogen werden dürfen, soweit sie bei diesem nicht mit dem Steuersatz von 6% zu versteuern sind. Damit enthält § 20 Abs. 1 Z 8 EStG 1988 ein Abzugsverbot für vom Arbeitgeber gewährte freiwillige Abfertigungen an Arbeitnehmer, soweit diese das für den Arbeitnehmer in § 67 Abs. 6 EStG 1988 festgelegte begünstigte Ausmaß übersteigen. 20

Das Abzugsverbot des § 20 Abs. 1 Z 8 EStG 1988 wurde mit dem Abgabenänderungsgesetz 2014, BGBl. I 13/2014 eingeführt. Diese Regelung steht einerseits im systematischen Zusammenhang mit der ebenfalls mit dem AbgÄG 2014 eingeführten Bestimmung des § 20 Abs. 1 Z 7 EStG 1988, die ein Abzugsverbot für den Betrag von € 500.000,- übersteigenden Aufwendungen für das Entgelt von Arbeits- und Werkleistungen (Beschränkung der Abzugsfähigkeit von Manager-Gehältern) vorsieht. Andererseits korrespondiert das Abzugsverbot des § 20 Abs. 1 Z 8 EStG 1988 mit der ebenfalls durch das AbgÄG 2014 in § 67 Abs. 6 EStG 1988 erfolgten Einschränkung der begünstigten Besteuerung freiwilliger Abfertigungen. Ausweislich der Erläuterungen sollen durch die Regelungen der § 20 Abs. 1 Z 7 und Z 8 EStG 1988 Lenkungseffekte bewirkt werden, mit dem Ziel, Gerechtigkeits- und Solidaritätseffekte im Steuerrecht zu stärken (vgl. RV 24 BlgNR 25. GP, 8). 21

2.2.2. Mit diesen Abzugsverboten weicht der Gesetzgeber vom System des objektiven Nettoprinzips ab, nach dem das Konzept einer Steuer, die den periodisch erzielten Zuwachs an persönlicher wirtschaftlicher Leistungsfähigkeit, ausgedrückt im Wesentlichen durch das am Markt erzielte (Rein-)Einkommen, erfassen soll, 22

grundsätzlich gebietet, die zur Erzielung des Einkommens getätigten Aufwendungen von der Bemessungsgrundlage abzuziehen (vgl. auch VfSlg. 18.783/2009, 19.615/2012, 19.933/2014).

Dieses – der einfachgesetzlichen Ausgestaltung im Ertragsteuerrecht zugrunde liegende – Prinzip gilt allerdings nicht absolut. Der Gesetzgeber darf dieses durchbrechen; ein solches Abgehen vom objektiven Nettoprinzip hält aber nur dann vor dem Gleichheitssatz stand, wenn es sachlich gerechtfertigt ist (vgl. VfSlg. 8457/1978, 19.933/2014). 23

Eine sachliche Rechtfertigung für ein Abgehen vom objektiven Nettoprinzip liegt u.a. dann vor, wenn der Gesetzgeber mit dem Abzugsverbot andere als fiskalische Zwecke verfolgt, indem er Anreize für eine Verhaltenslenkung der Steuerpflichtigen setzt (zum Einsatz steuerlicher Vorschriften als Instrument der Verhaltenslenkung vgl. *Ruppe*, Verfassungsrechtliche Schranken der Gesetzgebung im Steuerrecht, in: Österreichische Juristenkommission [Hrsg.], Rechtsstaat – Liberalisierung und Strukturreform, 1998, 119 [126]). 24

Solche Regelungen liegen grundsätzlich im rechtspolitischen Gestaltungsspielraum des Gesetzgebers. Der Verfassungsgerichtshof kann dem Gesetzgeber nur dann entgegenreten, wenn er bei der Bestimmung der einzusetzenden Mittel die ihm von Verfassungs wegen gesetzten Schranken überschreitet. Das ist insbesondere dann der Fall, wenn der Gesetzgeber das sich aus dem Gleichheitssatz ergebende Sachlichkeitsgebot verletzt, wenn er also beispielsweise zur Zielerreichung völlig ungeeignete Mittel vorsieht oder wenn die vorgesehenen, an sich geeigneten Mittel zu einer sachlich nicht begründbaren Differenzierung führen (VfSlg. 11.369/1987). 25

2.2.3. Zur Beschränkung der Abzugsfähigkeit von Manager-Gehältern in § 20 Abs. 1 Z 7 EStG 1988 bzw. § 12 Abs. 1 Z 7 KStG 1988 hat der Verfassungsgerichtshof in VfSlg. 19.933/2014 erkannt, dass das verfolgte Ziel einer Verringerung des Einkommensgefälles in Unternehmen zwischen Führungskräften und den übrigen Dienstnehmern einen Eingriff in das objektive Nettoprinzip rechtfertigt und auch nicht zu erkennen ist, dass das Abzugsverbot völlig ungeeignet wäre, dieses Ziel zu erreichen. Dem liegt zugrunde, dass die mit dem Abzugsverbot verbundenen Kosten den Aufwand des Unternehmens für die auszuzahlenden Bezüge erhöhen, 26

wobei diese Kosten mit dem € 500.000,- übersteigenden Vergütungsbetrag zunehmen und damit ab einem bestimmten Betrag je nach wirtschaftlicher Lage des Unternehmens und den Gesamtumständen das Abzugsverbot dem weiteren Anstieg solcher Vergütungen entgegenwirken kann.

2.2.4. Einen vergleichbaren Lenkungseffekt hat der Gesetzgeber auch mit dem Abzugsverbot des § 20 Abs. 1 Z 8 EStG 1988 für freiwillige Abfertigungen intendiert, indem er für diese anlässlich der Beendigung eines Dienstverhältnisses geleisteten freiwilligen Bezüge auf Ebene des Arbeitgebers ein teilweises Abzugsverbot vorsieht. 27

Der Gesetzgeber knüpft dabei das Abzugsverbot für freiwillige Abfertigungen nicht an das Übersteigen eines bestimmten absoluten Betrages, sondern an die Regelung des § 67 Abs. 6 EStG 1988 und damit an die steuerliche Behandlung der freiwilligen Abfertigung auf Ebene des Arbeitnehmers. Dem Abzugsverbot unterliegt dabei der das begünstigte Ausmaß des § 67 Abs. 6 EStG 1988 übersteigende Teil der Abfertigung. 28

Damit zielt der Gesetzgeber auf eine Kostenbelastung jenes Teils der freiwilligen Abfertigung, der im Fall einer Dienstgeberkündigung das vom Gesetzgeber im Rahmen des § 67 Abs. 6 EStG 1988 als Versorgungs- und Überbrückungsleistung festgelegte begünstigte Ausmaß übersteigt (vgl. VfSlg. 20.204/2017, wonach die in § 67 Abs. 6 EStG 1988 mit dem AbgÄG 2014 vorgesehenen Einschränkungen den Gleichheitssatz nicht verletzen). Diese Kosten können je nach wirtschaftlicher Lage des Unternehmens und den Gesamtumständen der Vereinbarung einer den Betrag des § 67 Abs. 6 EStG 1988 übersteigenden freiwilligen Abfertigung entgegenwirken. Damit sind aber die in § 67 Abs. 6 und korrespondierend in § 20 Abs. 1 Z 8 EStG 1988 vorgesehenen Einschränkungen auch im Grundsatz geeignet, das für freiwillige Abfertigungen mit der Regelung verfolgte Ziel, die Begünstigung von "Golden Handshakes" abzuschaffen, um vor allem ältere Arbeitnehmer länger in Beschäftigung zu halten (vgl. RV 24 BlgNR 25.GP, 8), zu erreichen. 29

2.2.5. Im Erkenntnis VfSlg. 19.933/2014 hat der Verfassungsgerichtshof zu den Bedenken des antragstellenden Gerichtes zur unterschiedlichen Behandlung der Abzugsfähigkeit von gesetzlichen Abfertigungen (an einen GmbH-Geschäftsführer), die unter § 67 Abs. 3 EStG 1988 fallen und daher nicht dem Abzugsverbot des § 20 30

Abs. 1 Z 8 EStG 1988 unterliegen, und freiwilligen Abfertigungen (an einen AG-Vorstand) ausgesprochen, dass der Gesetzgeber mit der Anknüpfung des Abzugsverbotes an den Rechtsgrund der Abfertigung und damit die Dispositionsmöglichkeit des Unternehmens seinen rechtspolitischen Gestaltungsspielraum nicht überschritten hat (vgl. VfSlg. 19.933/2014, S 863). In diesem Erkenntnis hielt der Verfassungsgerichtshof ferner fest, dass er – mangels dargelegter Bedenken – die Sachlichkeit des Abzugsverbotes für sonstige Bezüge iSd § 67 Abs. 6 EStG 1988 mit Blick auf das objektive Nettoprinzip nicht zu prüfen hatte.

2.2.6. Schließlich ist zu beachten, dass Zahlungen, die geleistet werden, um eine vorzeitige friktionsfreie Beendigung eines Dienstverhältnisses herbeizuführen, anders als freiwillige Abfertigungen nicht dem § 67 Abs. 6 EStG 1988 unterliegen. Werden Zahlungen als Gegenleistung für die Zustimmung des Arbeitnehmers zur sofortigen oder vorzeitigen Auflösung des Dienstverhältnisses zugesagt, ist die Zahlung auch dann keine freiwillige Abfertigung iSd § 67 Abs. 6 EStG 1988, wenn die Auflösung des Dienstverhältnisses einvernehmlich erfolgt (vgl. VwGH 15.9.2011, 2007/15/0231; 19.4.2018, Ra 2017/15/0073; *Kirchmayr/Schaunig*, § 67 EStG, in: Doralt/Kirchmayr/Mayr/Zorn [Hrsg.], Einkommensteuergesetz, 21. Lfg. 2020, Tz 122). Abgangsentschädigungen (entweder aus Anlass einer Kündigungsanfechtung oder auch um eine solche hintanzuhalten), und andere Verzichtszahlungen für künftige Lohnzahlungszeiträume unterliegen daher nicht dem Abzugsverbot des § 20 Abs. 1 Z 8 EStG 1988. Eine solche Differenzierung ist auch sachlich begründet, da die Zahlung in solchen Fällen nicht auf die Versorgung oder Überbrückung anlässlich einer den gesetzlichen Vorgaben entsprechenden Beendigung des Dienstverhältnisses abzielt, sondern ausgehend von den auf Grundlage des Vertrages bestehenden Ansprüchen des Arbeitnehmers den Charakter einer Entschädigung hat, die geleistet wird, um eine betrieblich veranlasste Beendigung des Arbeitsverhältnisses herbeizuführen.

31

2.3. Entgegen der Auffassung der Bundesregierung ist nicht zu erkennen, dass Lenkungszwecke ein Abzugsverbot für Sozialplanabfertigungen rechtfertigen könnten:

32

2.3.1. Die Bundesregierung räumt zunächst selbst ein, dass sich Abfertigungen in Sozialplänen in ihrer rechtlichen Gestaltung, Funktion und Zwecksetzung von individual vereinbarten freiwilligen Abfertigungen unterscheiden und damit potentiell

33

eine Gleichbehandlung von unterschiedlichen Sachverhalten im Rahmen des Abzugsverbotes erfolgt. Sie vermeint jedoch, dass ein Abzugsverbot für Sozialplanzahlungen sachlich gerechtfertigten Lenkungszwecken diene und das Abzugsverbot für Abfertigungen, die im Rahmen eines Sozialplanes vereinbart werden, geeignet wäre, Personalfreisetzungen einer größeren Zahl von Mitarbeitern und insbesondere auch älterer Arbeitnehmer hintanzuhalten.

Es kann zwar der Bundesregierung in diesem Zusammenhang zunächst nicht entgegengetreten werden, wenn sie im Rahmen ihrer Äußerung auf die negativen Auswirkungen hinweist, die durch Kündigungen älterer Arbeitnehmer für diese und die Allgemeinheit eintreten. Auch ist der Bundesregierung zuzustimmen, dass die Vereinbarung von Abfertigungen im Rahmen von Sozialplänen der Verhinderung von Kündigungsanfechtungen dient (vgl. dazu auch OGH 29.4.2021, 9 ObA 9/21w) und eine Anfechtung umso eher unterbleibt, je höher die Abfertigung ist.

34

2.3.2. Die Bundesregierung verkennt aber mit ihrer Behauptung, dass ein Abzugsverbot geeignet wäre, der Vereinbarung von Abfertigungen im Rahmen einer Sozialplanvereinbarung entgegenzuwirken, die besondere Funktion und Zwecksetzung von Sozialplänen.

35

2.3.2.1. Sozialpläne können nur in den Fällen einer Betriebsänderung iSd § 109 Abs. 1 Z 1 bis 6 ArbVG rechtswirksam abgeschlossen werden und setzen neben einer Mindestbetriebsgröße die Betroffenheit aller oder zumindest erheblicher Teile der Arbeitnehmerschaft und wesentliche Nachteile für die betroffenen Arbeitnehmer voraus. Ein Sozialplan kann daher nicht in allen denkbaren Formen einer Reorganisation oder Umstrukturierung eines Betriebes abgeschlossen werden, sondern ist an das Vorliegen der in § 109 Abs. 1 Z 1 bis 6 leg.cit. aufgezählten Fälle streng gebunden (*Maier*, Restrukturierung und Arbeitsrecht², 2019, 6.11.; *Wolf*, Die Sozialplan-Betriebsvereinbarung, in: Körber-Risak/Wolf [Hrsg.], Die Betriebsvereinbarung vor der Schlichtungsstelle, III.B.1.). Als Betriebsänderung gelten danach nur massive Änderungen wie die Einschränkung oder Stilllegung des ganzen Betriebes oder von Betriebsteilen (§ 109 Abs. 1 Z 1 ArbVG), die Verlegung des ganzen Betriebes oder von Betriebsteilen (Z 2 leg.cit.) oder auch die Einführung von Rationalisierungs- und Automatisierungsmaßnahmen von erheblicher Bedeutung (Z 6 leg.cit.). Dabei ist jeweils vorausgesetzt, dass zumindest ein erheblicher Teil der Arbeitnehmer, worunter die Praxis jedenfalls mehr als ein

36

Drittel der Belegschaft versteht (*Wolf*, aaO, III.E.), von einer solchen Betriebsänderung betroffen ist und die Betriebsänderung für alle oder erhebliche Teile der Arbeitnehmerschaft wesentliche Nachteile mit sich bringt.

2.3.2.2. Sozialpläne werden somit vom Gesetzgeber für taxativ aufgezählte betriebliche Maßnahmen vorgesehen, wenn mit diesen für große Teile der Belegschaft wesentliche Nachteile verbunden sind. Sie verfolgen dabei – wie im Prüfungsbeschluss bereits dargelegt – das Ziel, die von der Betriebsänderung nachteilig betroffenen Arbeitnehmer zu schützen, der Arbeitnehmerschaft die bisher zugestandene Rechtsposition so lange wie möglich zu erhalten und deren Verlust auszugleichen (OGH 26.3.1997, 9 ObA 75/97p; *Maier*, aaO, 6.5.). Sozialpläne zielen somit darauf ab, die wesentlichen materiellen und immateriellen Nachteile, die auf Grund der mit den Maßnahmen der Betriebsänderung verbundenen wirtschaftlichen und sozialen Folgen für die Arbeitnehmerschaft eintreten, sozial verträglich abzufedern.

37

2.3.2.3. Der in einem Sozialplan vereinbarte Inhalt ist Ergebnis der Abwägung der betrieblichen Interessen unter Bedachtnahme auf die wirtschaftlichen Notwendigkeiten des Betriebes und der Interessen der durch die Betriebsänderung nachteilig betroffenen Arbeitnehmer (*Maier*, aaO, 6.5. f.). Im Ergebnis zielt der Sozialplan somit darauf ab, in einer Streitvermeidenden oder gar Streitbeilegenden Weise einen Interessenausgleich für die negativen Folgen einer geplanten Betriebsänderung auf die Belegschaft herbeizuführen.

38

In diesem Zusammenhang ist zu beachten, dass Sozialpläne im Arbeitsverfassungsrecht für den Fall einer Betriebsänderung vorgesehene, vor der Schlichtungsstelle erzwingbare Betriebsvereinbarungen sind (§ 109 Abs. 3 ArbVG). Kommt es daher zu keiner Einigung zwischen Arbeitgeber und Betriebsrat, entscheidet – soweit eine Regelung durch Kollektivvertrag oder Satzung nicht vorliegt – auf Antrag eines der Streitparteien die Schlichtungsstelle. Scheitern die Bemühungen um eine Einigung, hat die Schlichtungsstelle eine Entscheidung zu treffen, die die (nicht zustande gekommene) Einigung zwischen Betriebsrat und Arbeitgeber ersetzt und somit auf diese Weise den Inhalt des Sozialplanes rechtsverbindlich herbeiführt.

39

2.3.2.4. Ist im Fall einer solchen Betriebsänderung die Auflösung von Dienstverhältnissen beabsichtigt, sind auf Grundlage einer Durchschnittsbetrachtung solche

40

Nachteile beachtlich, die die soziale Situation der Arbeitnehmerschaft erheblich beeinträchtigen (*Wolf*, aaO, III.C.2.a). Dabei ist die gesamte Situation der Arbeitnehmer, somit nicht nur die Zeit einer längeren Arbeitslosigkeit und ein drohender Einkommensverlust, sondern sind beispielsweise auch Sorgepflichten oder Kreditbelastungen zu berücksichtigen. Die Auflösung von Dienstverhältnissen ist dabei erst dann in Betracht zu ziehen, wenn diese – sieht man von einer gänzlichen Betriebsschließung ab – nach Prüfung freier Arbeitsplätze im restlichen Betrieb und notwendiger Umschulungsmaßnahmen oder sonstiger alternativer Maßnahmen unumgänglich ist (*Wolf*, aaO, VI.C.).

2.3.2.5. In den Fällen der Auflösung von Dienstverhältnissen stellt die Regelung über Sozialplanabfertigungen ein Kernstück eines Sozialplanes dar. Der Ausgleich der mit der Auflösung der Dienstverhältnisse für die Arbeitnehmerschaft verbundenen wesentlichen Nachteile erfordert regelmäßig, neben der Dauer der Betriebszugehörigkeit auch das Lebensalter und bei älteren Arbeitnehmern somit die Nähe des Zeitpunktes der Auflösung zum Pensionsantritt, die Höhe des Gehaltes und Unterhaltspflichten zu berücksichtigen. Der Ausgleich von sozialen und wirtschaftlichen Nachteilen hat hiebei nach den Grundsätzen des Gleichbehandlungsgebotes zu erfolgen (*Maier*, aaO, 6.36 ff.).

41

2.3.2.6. Für ältere Arbeitnehmer ordnet § 109 Abs. 3 ArbVG die besondere Beachtung auf deren Interessen an. Dies bedeutet zum einen, dass eine Auflösung des Dienstverhältnisses erst dann in Erwägung zu ziehen ist, wenn im Rahmen des vorzunehmenden Interessenausgleiches eine Weiterbeschäftigung im Betrieb nicht in Betracht kommt (vgl. oben 2.3.2.4.). Zum anderen werden bei der Bemessung der Sozialplanabfertigung gerade das fortgeschrittene Lebensalter und die erhöhten Schwierigkeiten, eine neue Beschäftigung zu finden, besonders zu berücksichtigen sein. Dabei kann vor dem Hintergrund des Gleichbehandlungsgebotes davon ausgegangen werden, dass in einer Durchschnittsbetrachtung die mit der Auflösung von Dienstverhältnissen verbundenen nachteiligen sozialen und wirtschaftlichen Folgen für ältere Arbeitnehmer schwerer wiegen als für jüngere Arbeitnehmer.

42

2.3.3. In Anbetracht dieser arbeitsverfassungsrechtlichen Ausgangslage vermag der Verfassungsgerichtshof nicht zu erkennen, dass das Abzugsverbot für Sozialplanabfertigungen einen verfassungsrechtlich unbedenklichen Lenkungseffekt haben könnte: 43

2.3.3.1. Auszugehen ist davon, dass der mit der Regelung des § 20 Abs. 1 Z 8 EStG 1988 intendierte Lenkungseffekt nicht völlig ungeeignet erscheint, eine Verhaltenslenkung für freiwillige individualvereinbarte Abfertigungen zu bewirken (vgl. Rz 29). In Anbetracht der unterschiedlichen Funktion und Zwecksetzung von Sozialplanabfertigungen läuft dieser Lenkungseffekt für Sozialplanabfertigungen jedoch insofern ins Leere, als diese doch Ergebnis eines Interessenausgleiches zwischen Arbeitgeber und Betriebsrat sind, bei dem die Höhe der zu leistenden Sozialplanabfertigung nicht durch von unternehmerischen Zweckmäßighkeitsüberlegungen geleitete Dispositionen des Arbeitgebers, sondern durch die Notwendigkeit eines sozial verträglichen Ausgleiches der für die Arbeitnehmerschaft aus Anlass der Betriebsänderung entstandenen Nachteile bestimmt wird. Die Vereinbarung der Höhe einer Sozialplanabfertigung ist vor diesem Hintergrund einer Lenkung in aller Regel nicht zugänglich, da dieser für den Ausgleich der Nachteile erforderliche Betrag – so eine Einigung nicht erzielt werden kann – vor der Schlichtungsstelle erzwingbar ist, ohne dass der Arbeitgeber auf diese Entscheidung Einfluss nehmen könnte. 44

Vielmehr bestimmt der – erzwingbare – Inhalt des Sozialplanes die Höhe der nichtabzugsfähigen Aufwendungen. So wie daher ein Abzugsverbot für gesetzliche Abfertigungen nicht mit einem Lenkungseffekt sachlich begründet werden könnte, ist für die im Rahmen erzwingbarer Betriebsvereinbarungen festgelegten Sozialplanabfertigungen nach ihrer Funktion und ihrem Zweck ein Abzugsverbot von vornherein nicht geeignet, der Auflösung von Dienstverhältnissen oder der Vereinbarung besonders hoher Abfertigungen entgegenzuwirken. 45

2.3.3.2. Das Abzugsverbot ist in aller Regel auch nicht geeignet, dem unerwünschten Effekt entgegenzuwirken, ältere Arbeitnehmer durch hohe Abfertigungsangebote vielfach zur Annahme eines Sozialplanes zu veranlassen, obwohl ihre Weiterbeschäftigung möglich wäre. Vielmehr erfordert die Konstellation einer Betriebsänderung in Sozialplänen eine sozial verträgliche Regelung für ältere und auch besonders geschützte Arbeitnehmer gerade in jenen Fällen zu finden, in denen eine 46

Weiterbeschäftigung im Betrieb auch unter Bedachtnahme auf die soziale Gestaltungspflicht des Betriebsinhabers im Rahmen des gebotenen Interessenausgleiches – etwa wegen einer Betriebs(teil)schließung – nicht in Betracht kommt. Da eine Auflösung des Dienstverhältnisses in solchen Fällen durch den objektiven Umstand einer auf die wirtschaftlichen Notwendigkeiten Bedacht nehmenden Betriebsänderung (§ 109 Abs. 2 ArbVG) erforderlich ist, ist nicht zu erkennen, inwiefern ein Abzugsverbot und eine mit diesem verbundene Kostenbelastung geeignet ist, einen Anreiz für eine Weiterbeschäftigung zu bewirken.

Für den Verfassungsgerichtshof ergibt sich aus der arbeitsverfassungsrechtlichen Ausgangslage vielmehr, dass das Abzugsverbot in solchen Fällen mit dem Ziel eines Sozialplanes, die Interessen älterer Arbeitnehmer zu schützen, unvereinbar ist: Anders als im Fall freiwilliger individualvereinbarter Abfertigungen erfordert die Auflösung von Dienstverhältnissen im Fall einer Betriebsänderung den Ausgleich sozialer und wirtschaftlicher Nachteile für ältere Arbeitnehmer (aber auch für besonders geschützte Arbeitnehmer). Dies kann die Festlegung einer Geldleistung erfordern, die über die Funktion einer bloßen – nach Art einer freiwilligen Abfertigung nach § 67 Abs. 6 EStG 1988 gestalteten – Versorgungs- und Überbrückungsleistung hinausgeht.

47

Dass die Vereinbarung einer Sozialplanabfertigung bei älteren Arbeitnehmern auf den Verzicht einer Kündigungsanfechtung abzielt, vermag entgegen der Auffassung der Bundesregierung daher nicht aufzuzeigen, dass das Abzugsverbot geeignet wäre, der Vereinbarung hoher Abfertigungen entgegenzuwirken. Im Übrigen würde eine Zahlung nicht unter das Abzugsverbot fallen, wenn sie als Gegenleistung für den Verzicht auf ein – wegen Nichtvorliegens der Voraussetzungen für einen rechtswirksamen Sozialplan – tatsächlich aussichtsreiches Kündigungsanfechtungsrecht erfolgen würde (vgl. Pkt. III.2.2.6.).

48

Es ist vielmehr zu bedenken, dass Sozialpläne nicht darauf gerichtet sind, ältere Arbeitnehmer durch Vereinbarung von "Golden Handshakes" zu kündigen. Sozialpläne erfassen vielmehr alle von einer Betriebsänderung betroffenen Arbeitnehmer, wobei der Ausgleich von sozialen und wirtschaftlichen Nachteilen nach den Grundsätzen des Gleichbehandlungsgebotes zu erfolgen hat (*Maier*, aaO, 6.36 ff.). Dabei können Sozialplanleistungen nicht für leitende Angestellte oder Mitglieder gesetzlicher Vertretungsorgane rechtswirksam vereinbart werden (§ 36 ArbVG).

49

Eine Abfertigung, die im Rahmen eines Sozialplanes nach diesen Grundsätzen durch Abwägung sozialer Kriterien für ältere Arbeitnehmer vereinbart wird und die höhere soziale Betroffenheit durch einen vergleichsweise höheren – über die Dienstzeitstaffel des § 67 Abs. 6 EStG 1988 hinausgehenden – Abfertigungsbetrag berücksichtigt, ist aber schon im Ansatz mit einer klassischen "Golden Handshake" Abfertigung nicht vergleichbar. Dem trägt die Besteuerung auf Ebene des Arbeitnehmers Rechnung, indem § 67 Abs. 8 lit. f EStG 1988 Sozialplanabfertigungen über die die Versorgungs- und Überbrückungsleistung zum Ausdruck bringende Dienstzeitstaffelung des Abs. 6 leg.cit. hinausgehend bis zu einem Betrag von € 22.000,– begünstigt.

2.3.3.3. Am vorstehenden Ergebnis vermag auch der von der Bundesregierung ins Treffen geführte Umstand nichts zu ändern, dass eine Anrufung der Schlichtungsstelle offenbar nur in "absoluten Ausnahmefällen" erfolgt. Vielmehr geht der Verfassungsgerichtshof davon aus, dass bereits die Möglichkeit der Anrufung die Vereinbarung eines den arbeitsverfassungsrechtlichen Vorgaben entsprechenden Sozialplanes gewährleistet.

50

Auch verkennt die Bundesregierung die Funktion von Sozialplänen, wenn sie ausführt, dass für die Auszahlung einer hohen freiwilligen Abfertigung die wirtschaftliche Potenz des Arbeitgebers und nicht das Vorliegen von Härtefällen entscheidend sei. Zwar ist im Rahmen des Abschlusses eines Sozialplanes die wirtschaftliche Leistungsfähigkeit des Betriebsinhabers zu berücksichtigen (vgl. *Wolf*, aaO, III.D.). Entgegen der Auffassung der Bundesregierung sind Sozialplanabfertigungen aber nicht bloße Funktion der Leistungsfähigkeit, sondern Ergebnis eines Gerechtigkeits- und Solidaritätsaspektes berücksichtigenden Interessenausgleiches (vgl. Pkt. III.2.3.3.1.).

51

Schließlich versucht die Bundesregierung die Regelung damit zu rechtfertigen, dass das Abzugsverbot dann, wenn von Kündigungen nicht Abstand genommen würde, diese zumindest verteuern würde und damit ein Beitrag zu den Kosten geleistet würde, die durch diese Maßnahmen zukünftig am Arbeitsmarkt entstehen. Für den Verfassungsgerichtshof ist kein sachlicher Grund erkennbar, der eine solche "Freisetzungsgabgabe" bei der Auflösung von Dienstverhältnissen im Rahmen eines Sozialplanes rechtfertigen könnte. Da die finanziellen Leistungen im Rahmen eines Sozialplanes Ergebnis eines Interessenausgleiches sind, wäre im Übrigen

52

auch nicht gewährleistet, dass solche Kosten tatsächlich vom Arbeitgeber wirtschaftlich getragen werden und nicht zu Lasten der Arbeitnehmer gehen.

2.4. Der Verfassungsgerichtshof vermag vor diesem Hintergrund nicht zu erkennen, dass ein Abzugsverbot für Abfertigungen im Rahmen von Sozialplänen geeignet wäre, Gerechtigkeits- und Solidaritätsaspekte im Steuerrecht zu stärken. Vielmehr bedingt dieses Abzugsverbot, dass die wesentlich ungleichen Sachverhalte einer individuell vereinbarten Abfertigung im Zuge einer Arbeitgeberkündigung einerseits und einer Sozialplanabfertigung im Zuge einer Betriebsänderung andererseits ohne sachlichen Grund gleich behandelt werden. 53

2.5. § 20 Abs. 1 Z 8 EStG 1988 verstößt somit gegen den Gleichheitssatz, da diese Regelung zu sachlich nicht begründbaren Differenzierungen führt. Dieses Ergebnis lässt sich auch nicht im Rahmen einer verfassungskonformen Interpretation vermeiden, indem der Anwendungsbereich der Vorschrift im Auslegungswege auf individuell vereinbarte Abfertigungen eingeschränkt wird, ist doch nach der Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes klargestellt, dass dieser Vorschrift auch Sozialplanabfertigungen unterfallen (VwGH 7.12.2020, Ro 2020/13/0013). 54

IV. Ergebnis

1. § 20 Abs. 1 Z 8 EStG 1988, BGBl. 400/1988, idF BGBl. I 13/2014 ist daher wegen Verstoßes gegen den auch den Gesetzgeber bindenden Gleichheitssatz als verfassungswidrig aufzuheben. 55

2. Die Bestimmung einer Frist für das Außerkrafttreten der aufgehobenen Gesetzesstelle gründet sich auf Art. 140 Abs. 5 dritter und vierter Satz B-VG. 56

3. Der Ausspruch, dass frühere gesetzliche Bestimmungen nicht wieder in Kraft treten, beruht auf Art. 140 Abs. 6 erster Satz B-VG. 57

4. Die Verpflichtung des Bundeskanzlers zur unverzüglichen Kundmachung der Aufhebung und der damit im Zusammenhang stehenden sonstigen Aussprüche erfließt aus Art. 140 Abs. 5 erster Satz B-VG und § 64 Abs. 2 VfGG iVm § 3 Z 3 BGBLG. 58

5. Diese Entscheidung konnte gemäß § 19 Abs. 4 VfGG ohne mündliche Verhandlung in nichtöffentlicher Sitzung getroffen werden. 59

Wien, am 16. März 2022

Der Präsident:

DDr. GRABENWARTER

Schriftführerin:

Mag. BIER

IM NAMEN DER REPUBLIK

Das Bundesfinanzgericht erkennt durch seinen Richter Dr. Alexander Hajicek über die Beschwerde der R**** GmbH, [Adresse], vertreten durch Werner Gossar, 1190 Wien, Weimarer Str. 93/3, vom 31.10.2014 gegen den Bescheid des Finanzamtes Wien 9/18/19 Klosterneuburg vom 26.6.2014, betreffend Kapitalertragsteuer 2012, zu Recht:

Der Beschwerde wird teilweise Folge gegeben.

Der angefochtene Bescheid wird abgeändert.

Die Bemessungsgrundlage für die Kapitalertragsteuer 2012 beträgt EUR 50.000.

Die Kapitalertragsteuer 2012 (25%) beträgt EUR 12.500.

Die ordentlichen Revision an den Verwaltungsgerichtshof nach Art. 133 Abs. 4 B-VG ist nicht zulässig.

Entscheidungsgründe

Verfahrensgang

Die beschwerdeführende GmbH (Bf.) betreibt eine Warenhandels-gesellschaft im Lebensmittel-segment. Im Jahr 2014 fand im Betrieb der Bf. eine Betriebsprüfung statt, im Zuge derer – soweit für das Beschwerdeverfahren relevant – folgende Feststellungen getroffen wurden:

Tz. 1 Darlehen T** GmbH**

Am 4.10.2012 habe die Bf. der T**** GmbH einen Betrag iHv. EUR 50.000 überwiesen. Der Geschäftsführer der betreffenden GmbH sei ein Freund des Gesellschafter-Geschäftsführers (Ges.-Gf.) der Bf. Ein betrieblicher Kontakt zwischen den beiden Firmen habe im Prüfungszeitraum lediglich ein einziges Mal bestanden. Es liege sohin keine betriebliche Veranlassung vor. Es seien kein Darlehensvertrag und keine Sicherheiten vorhanden. Es seien weiters keine Zinsen vorgeschrieben sowie keine Rückzahlungsvereinbarung geschlossen worden. Das Rechtsgeschäft sei somit als nicht fremdüblich anzusehen und daher dem Grunde nach nicht anzuerkennen. Daraus resultiere eine Kapitalertragsteuer von EUR 12.500.

Tz. 2 PKW-Aufwand

Im Betriebsvermögen befinde sich ein PKW Ford Galaxy alt bzw neu. Dieser werde vom Ges.-Gf. auch privat genutzt. Die Aufwendungen iZm diesem PKW seien um 20 % Privatanteil zu kürzen, wobei dieser geldwerte Vorteil als verdeckte Ausschüttung an den Ges.-Gf. zu werten sei.

Fortsetzung: Tz. 2 Pkw-Aufwand

	2011	2012
Gewinnerhöhung	3.220,21	2.813,06
Steuerliche Auswirkungen		
<u>Zeitraum</u>	<u>2011</u> Euro	<u>2012</u> Euro
<u>Kapitalertragsteuer:</u>		
Abgabe - vA Privatanteil PKW	805,05	703,27
<u>Körperschaftsteuer:</u>		
[704] Bilanzgewinn/Bilanzverlust	3.220,21	2.813,06

Das Finanzamt folgte den Feststellungen und erließ einen Haftungsbescheid aufgrund des Zuflusses von Kapitalerträgen an den Ges.-Gf. für das Veranlagungsjahr 2012. Die Bf. wurde darin zur Haftung für Kapitalertragsteuer in Höhe von EUR 13.203,27 herangezogen (angefochtener Bescheid).

Nach mehrfach gewährten Fristverlängerungen erhob die Bf. gegen diesen Bescheid Beschwerde.

Mit Eingabe vom 30.12.2014 ergänzte die Bf. die Beschwerde um eine Begründung und führte wie folgt aus:

Die Vorschreibung der Kapitalertragsteuer beruhe auf zwei Feststellungen:

- Es sei kein Privatanteil für den firmeneigenen Kleinbus gerechnet worden.
 - Ein an eine GmbH gewährtes Darlehen sei als verdeckte Gewinnausschüttung gewertet worden.
1. Ein Privatanteil beim KFZ sei von ihr nicht angesetzt worden, da dieser so gering sei, dass er praktisch vernachlässigbar sei. Der Ges.-Gf. fliege auf Urlaub und habe sonst keine Zeit für private Unternehmungen. Im Zuge des finanzstrafrechtlichen Verfahrens werde die Vorlage eines Fahrtenbuchs erfolgen. Die Einigung mit der Bp. sei nur erfolgt, um sich langwierige Diskussionen zu ersparen und „unter dem Aspekt, dass die Firma in der Lage ist, den Aufwand zu tragen“. Des Weiteren sei noch auf das Erkenntnis des BFG vom 24.10.2014, RV/5100111/2011 hingewiesen, nach welchem eine verdeckte Ausschüttung nur in dem Umfang vorliege, in dem die Gesamtausstattung fremdüblich überhöht sei.

2. IZm dem Darlehen sei der Vorgangsweise der Bp. auch nur zugestimmt worden, weil der Betrag früher oder später ohnehin ausgeschüttet worden wäre. Einem § 5 Ermittler sei es möglich, gewillkürtes Betriebsvermögen zu bilden. In diesem Zusammenhang seien keinerlei Aufwendungen geltend gemacht worden, sohin gäbe es keinerlei Auswirkungen auf das Ergebnis des Betriebes. Der Ges.-Gf. hätte diesen Betrag auch einfach in seiner Schreibtischlade legen und dort liegen lassen können. Die Bankkonten der Bf. seien üppiger dotiert als es der Geschäftsbetrieb notwendig mache. Nach dieser Sicht sei jeder Bankbestand, der über die betriebliche Notwendigkeit hinausgehe, als verdeckte Ausschüttung zu qualifizieren.

Es werde daher beantragt, die verdeckte Gewinnausschüttung rückgängig zu machen.

Das Finanzamt wies die Beschwerde mit Beschwerdevorentscheidung als unbegründet ab. Zur Begründung führte das Finanzamt aus, dass es sich bei dem beschwerdegegenständlichen PKW um einen Ford Galaxy BJ. 2006 und ab April 2011 um einen Ford Galaxy Titanium (NEU) gehandelt habe. Solche Kraftfahrzeuge kämen häufig im privaten Bereich zum Einsatz. Da kein vernachlässigbarer Privatanteil nachgewiesen habe werden können, sei von der Bp. ein Privatanteil von 20 % geschätzt worden. Die geschätzten Privatfahrten seien mit ca. 7.600 km pro Jahr als realistisch anzusehen. Die in der Beschwerde vorgebrachten Beschränkungen seien nicht realistisch, da Besorgungen des täglichen Lebens durchzuführen seien. Zudem sei ein Grundstück in A**** vorhanden, welches bereist werden müsse.

Das in der Beschwerde zitierte Erkenntnis gehe davon aus, dass erst das Überschreiten des gesamten Auftragsverhältnisses des Gesellschafter-Geschäftsführers zur Gesellschaft zu einer verdeckten Gewinnausschüttung führe. Der Ges.-Gf. sei zu 100 % Gesellschafter der Bf. und beziehe als Gf. jährliche Einnahmen iHv EUR 96.000. Der geldwerte Vorteil der Privatnutzung des PKWs sei bis dato keiner Besteuerung unterzogen worden; dies widerspräche dem Gleichheitsgrundsatz im Verhältnis zu anderen Steuerpflichtigen. Da der geldwerte Vorteil nicht im Einkommensteuerbescheid Berücksichtigung gefunden habe, sei er im Wege der verdeckten Gewinnausschüttung gemäß § 8 Abs. 2 KStG iVm § 27 Abs. 1 EStG 1988 nachzuversteuern.

Am 4.10.2012 sei der T**** GmbH ein Betrag von EUR 50.000 ausbezahlt und bilanziell als gegebenes Darlehen deklariert worden. Im Zuge einer Vorbesprechung sei mitgeteilt worden, dass es sich beim Gesellschafter der anderen GmbH um einen persönlichen Freund des Ges.-Gf. der Bf. handle, der auf Grund einer mündlichen Vereinbarung das Geld überwiesen bekommen habe. Zur Fremdüblichkeit der Darlehenskonditionen sei keine Aussage getroffen worden.

Die Zugehörigkeit eines Wirtschaftsgutes zum (gewillkürten) Betriebsvermögen sei iR des KStG nach denselben Kriterien wie im Bereich des EStG zu beurteilen. Diene das Wirtschaftsgut objektiv erkennbar privaten Zwecken oder sei es objektiv für solche Zwecke bestimmt, stelle es notwendiges Privatvermögen dar. Eine Widmung als gewillkürtes Betriebsvermögen sei diesfalls nicht möglich. Komme es zu aus der Geldbeschaffung resultierenden Mindereinnahmen an Zinsen, denen keine adäquaten Zinseinnahmen

gegenüberstehen, sei eine Liebhabereibeurteilung zu treffen. Aufgrund des Umstandes, dass das Darlehen auf Grund von privat motivierten Überlegungen des Ges.-Gf. gegeben worden sei, ohne dass ein Vertrag, Zins- und Rückzahlungsvereinbarungen geschlossen wurden sowie der Tatsache, dass sich der Ges.-Gf. aus Mitteln der Bf. bediene, sei von der Bp. eine verdeckte Gewinnausschüttung an den Gesellschafter der Bf. festgestellt worden. In diesem Zusammenhang sei außerdem auf Rz 593 EStR hingewiesen, aus welcher abzuleiten sei, dass ein zinsloses Darlehen weder notwendiges noch gewillkürtes Betriebsvermögen darstellen könne.

Die Bf. stellte einen Vorlageantrag und führte ergänzend zum ursprünglichen Beschwerdebegehren aus, dass den Ergebnissen der Bp. nur deshalb insgesamt zugestimmt worden sei, da die Feststellungen – abgesehen betreffend Darlehen und Privatanteil PKW – zu Recht erfolgt seien. Aufgrund des Umstandes, dass sich aus diesen als ungerecht empfundenen Feststellungen in weiterer Folge strafrechtliche Konsequenzen ergeben sollten, sei dagegen ein Rechtsmittel ergriffen worden.

In der Begründung der Beschwerdevorentscheidung werde auf das Grundstück in A**** hingewiesen, welches der Ges.-Gf. der Bf. geerbt habe, welches aber de facto in keiner Weise von ihm genutzt werde. Darüber hinaus werde seit geraumer Zeit ein Fahrtenbuch geführt, welches Rückschlüsse auf den beschwerdegegenständlichen Veranlagungszeitraum ermögliche. Nach dem Fahrtenbuch ergäben sich für den Zeitraum 14.10.2014 bis 3.3.2015 keine privaten Fahrten. Der Ges.-Gf. sei verheiratet und seine Ehefrau erledige die Einkäufe. Ein Lebensmittelladen und ein Frisör befänden sich im gleichen Haus. Kleidung und Schuhe besorge er sich in der Nähe seines Wohnortes. Eine Verletzung des Gleichheitsgrundsatzes bestehe nach Ansicht der Bf. darin, dass zur Vorsorge zukünftiger Steuerzahlungen die Dotierung eines Sparbuches mit 0,25 % Verzinsung vor KEST zulässig sei, ein Darlehen an einen Freund und Geschäftspartner jedoch eine verdeckte Gewinnausschüttung darstellen solle. Zur Vertragsgestaltung sei darauf hinzuweisen, dass eine Schriftform für derartige Verträge nicht vorgesehen sei.

In seinem Vorlagebericht führte das Finanzamt aus, es sei nicht ersichtlich, inwiefern eine finanzstrafrechtliche Würdigung ursächlich für die Erhebung eines abgabenrechtlichen Rechtsmittels sein solle. Des Weiteren sei es Fakt, dass für den beschwerdegegenständlichen Zeitraum kein Fahrtenbuch geführt worden sei und sich aus anderen Veranlagungszeiträumen keine Rückschlüsse ziehen lassen würden. Es sei zwar richtig, dass keine zwingenden gesetzlichen Vorschriften betreffend die Schriftlichkeit eines Darlehensvertrages bestünden, es sei im Geschäftsverkehr zwischen fremden Dritten jedoch nicht Usus Vertragsmodalitäten mündlich zu vereinbaren.

Das Bundesfinanzgericht forderte die Bf. mit Vorhalt auf, noch weitere Unterlagen und Nachweise vorzulegen wobei es der Bf. ua vorhielt, dass für die Vorjahre anlässlich einer Betriebsprüfung ein Privatanteil beim PKW von EUR 3.000 pro Jahr (was rund 20% entspräche) unbekämpft geblieben sei. Die Bf. möge bekannt geben, inwieweit sich die Verhältnisse geändert hätten. Ein Dienstvertrag des Ges.-Gf. möge vorgelegt

werden und verschiedene nähere Angaben zu der Darlehensgewährung gemacht werden (Modalitäten, Bonität der Schuldnerin etc).

In ihrer Vorhaltsbeantwortung führte die Bf. betreffend Privatanteil des PKWs aus, dass sehr wohl Rückschlüsse aus den vorgelegten Aufzeichnungen 2014 bis 2015 gezogen werden könnten, da alleine schon aus dem wirtschaftlichen Erfolg der Bf. abzuleiten sei, dass der Ges.-Gf. keinerlei Zeit für private Reisen habe. Bezüglich des Darlehens sei nochmalig auf die Möglichkeit der Bildung von gewillkürten Betriebsvermögen im Rahmen der Bilanzierung hingewiesen. Rückzahlungen seien bis dato nicht erfolgt, würden jedoch dem Betrieb zufließen. Der Vorgang sei ergebnisneutral.

Über die Beschwerde wurde erwogen:

Auf Basis des geschilderten Verwaltungsgeschehens und der aktenkundigen Unterlagen steht folgender **Sachverhalt** fest:

Die Bf. ist eine Gesellschaft mit beschränkter Haftung und hat als Unternehmensgegenstand den Handel mit feinen Backwaren, Verkauf von selbst erzeugten Lebensmittelprodukten, Vertrieb von Lebensmitteln, Restaurationsbetrieb sowie Handel mit Waren aller Art.

100%iger Gesellschafter mit einer Stammeinlage von EUR 35.000 und alleiniger Geschäftsführer der Bf. war im streitgegenständlichen Veranlagungsjahr Herr XY. In dieser Funktion hatte er im Jahr 2012 Bezüge von EUR 96.000 und bezog damit Einkünfte aus selbstständiger Arbeit. Über die Ausgestaltung des Geschäftsführerverhältnisses können keine weiteren Feststellungen getroffen werden, da trotz Aufforderung kein Geschäftsführervertrag vorgelegt wurde.

Die Bf. erzielte im Jahr 2012 laut Bescheid einen Umsatz von EUR 9.038.216,36.

Darlehen

Mit Überweisung vom 4.10.2012 erfolgte eine Zahlung an die T**** GmbH, die buchhalterisch in der Kontoklasse 2 als Darlehensforderung verbucht wurde. Vereinbarungen über Zinsen, Laufzeit, Rückzahlung sowie Darlehenstilgung wurden nicht vorgelegt. Es erfolgten bis dato keinerlei Rückzahlungen. Die im Firmenbuch hinterlegten Jahresabschlüsse der darlehensnehmenden Gesellschaft zeigen, dass ab 2011 hohes negatives Eigenkapital und hohe Verbindlichkeiten vorhanden waren. Zum Zeitpunkt der Darlehenshingabe verfügte die Darlehensnehmerin über ein negatives Eigenkapital iHv EUR 231.978,39, welchem eine Einlage eines stillen Gesellschafters iHv EUR 300.000 gegenüberstand. Verbindlichkeiten waren iHv EUR 1.375.633,59 vorhanden. Darüber hinaus wurde ein Verlust erwirtschaftet.

Der Ges.-Gf. der Bf. ist mit dem Geschäftsführer der T**** GmbH befreundet.

PKW-Aufwand

Die Bf. stellte dem Ges.-Gf. im streitgegenständlichen Jahr einen Ford Galaxy Titanum als Firmenfahrzeug zur Verfügung. Ein Fahrtenbuch wurde nicht geführt. Vereinbarungen über die Nutzung des Firmenfahrzeuges wurden nicht vorgelegt.

Beweiswürdigung

Diese Sachverhaltsfeststellung gründen sich auf die vorgelegten Aktenteile, die von den Verfahrensparteien eingebrachten Schriftsätze, das Abgabensinformationssystem des Bundes sowie das Firmenbuch.

Die Feststellung, dass der Ges.-Gf. mit dem Geschäftsführer der T**** GmbH befreundet ist, ist unstrittig.

Rechtliche Beurteilung

Gemäß § 93 Abs. 1 EStG 1988 in der im Beschwerdezeitraum geltenden Fassung wird bei inländischen Kapitalerträgen, worunter gemäß § 93 Abs. 2 Z 1 EStG 1988 auch Gewinnanteile und sonstige Bezüge aus Gesellschaften mit beschränkter Haftung gehören, die Einkommensteuer durch Abzug vom Kapitalertrag erhoben (Kapitalertragsteuer).

Verdeckte Ausschüttungen stellen als sonstige Bezüge aus Anteilen an Gesellschaften mit beschränkter Haftung inländische Kapitalerträge iSd § 93 Abs. 2 Z 1 EStG 1988 dar.

Nach § 95 Abs. 2 und Abs. 3 EStG 1988 in der im Beschwerdezeitraum geltenden Fassung haftet der Schuldner der Kapitalerträge dem Bund für die Einbehaltung und Abfuhr der Kapitalertragsteuer.

Verdeckte Ausschüttungen sind Vorteile, die eine Gesellschaft ihren Gesellschaftern aus ihrem Vermögen in einer nicht als Gewinnausschüttung erkennbaren Form unter welcher Bezeichnung auch immer gewährt, die sie anderen Personen, die nicht ihre Gesellschafter sind, nicht oder nicht unter den gleichen günstigen Bedingungen zugestehen würde.

Darlehen

Eine verdeckte Ausschüttung kann auch dann verwirklicht werden, wenn der Vorteilsempfänger nicht der Gesellschafter selbst, sondern eine ihm nahestehende Person ist. Wesentlich ist, dass die Vorteilsgewährung gesellschaftsrechtlich veranlasst ist und die Gesellschaft nicht ein eigenständiges betriebliches Interesse an der Leistung an die nahestehende Person hat (vgl. *Kirchmayr* in *Achatz/Kirchmayr*, KStG § 8 Tz 251; VwGH 27.06.2012, 2008/13/0148). Der Empfänger der Leistung muss dem Gesellschafter nahestehen; auf das Verhältnis zur Gesellschaft kommt es nicht an. Aus steuerlicher Sicht bleiben die Gesellschafter Empfänger der verdeckten Ausschüttung (vgl. *Beiser*, ÖStZ 2012, 223 (226)).

Das – für die Annahme einer verdeckten Ausschüttung notwendige – „Nahestehen“ zu einem Anteilsinhaber kann durch familienrechtliche, gesellschaftsrechtliche, schuldrechtliche oder rein tatsächliche Umstände begründet werden (vgl. *Raab/Renner in Quantschnigg/Renner/Schellmann/Stöger/Vock*, KStG 1988²⁴ § 8 Tz 144/1).

Kommt es zu einer verdeckten Ausschüttung an eine nahestehende Person, werden die verdeckten Ausschüttungen dem – das Naheverhältnis vermittelnden – Gesellschafter als Beteiligungserträge ertragsteuerlich zugerechnet. Die Weiterleitung der als verdeckte Ausschüttung erfassten Kapitalerträge ist aus der Sicht des Anteilsinhabers eine steuerneutrale Einkommensverwendung (vgl. *Kirchmayr in Leitner*, Handbuch Verdeckte Gewinnausschüttung², 161).

Darlehensvereinbarungen zwischen der Körperschaft und ihren Anteilseignern bzw diesen Nahestehenden müssen von vornherein ausreichend klar sein und einem Fremdvergleich standhalten. Ist dies nicht der Fall, muss hinsichtlich der gewährten Geldbeträge von einer verdeckten Ausschüttung ausgegangen werden. Die erforderlichen Kriterien müssen bereits in jenem Zeitpunkt gegeben sein, ab dem die Vereinbarung Anwendung finden soll. Rückwirkende Vereinbarungen sind unbeachtlich (vgl. *Raab/Renner in Quantschnigg/Renner/Schellmann/Stöger/Vock*, KStG 1988²⁴ Anhang zu § 8 KStG 1988 Tz 67).

Im Beschwerdefall wurde ein Darlehen an eine dritte GmbH gegeben, mit welcher die Bf. jedoch bis auf einen einmaligen Autokauf im Jahr 2011 in keiner regelmäßigen Geschäftsbeziehung steht. Nach der Rechtsprechung des VwGH kann der Status einer zum Gesellschafter nahestehen Person durch familienrechtliche, gesellschaftsrechtliche, schuldrechtliche oder rein tatsächliche Gründe begründet werden. Aufgrund des tatsächlichen Umstandes der Freundschaft zwischen dem Ges.-Gf. der Bf. und dem Geschäftsführer der darlehensnehmenden Gesellschaft ist von einem Naheverhältnis im genannten Sinn auszugehen.

Entscheidendes Merkmal einer verdeckten Ausschüttung ist die Zuwendung von Vermögensvorteilen die ihre Ursache in den gesellschaftsrechtlichen Beziehungen haben. Diese Ursache ist an Hand eines Fremdvergleiches zu ermitteln (vgl. VwGH 31.5.2005, 2000/15/0059). Dieser Fremdvergleich beinhaltet eine formale und eine materielle Komponente.

Die formale Komponente orientiert sich an der Judikatur zur Anerkennung von Vereinbarungen zwischen nahen Angehörigen. Derartige Vereinbarungen müssen daher nach außen ausreichend zum Ausdruck kommen und einen eindeutigen und klaren

Inhalt haben. Umgelegt auf den Beschwerdefall ist festzuhalten, dass trotz Aufforderung sowohl durch die Bp. als auch durch das Bundesfinanzgericht keinerlei Unterlagen bzw. Nachweise über die Darlehenshingabe noch über die Modalitäten des Darlehensvertrages vorgelegt wurden. Die formale Komponente kann sohin als nicht fremdüblich qualifiziert werden.

Die materielle Komponente ist Maßstab für Vorliegen und Ausmaß einer verdeckten Ausschüttung. Bei einer Darlehenshingabe kann unter dem Blickwinkel der verdeckten Ausschüttung entweder die Darlehensgewährung als Ganzes als verdeckte Ausschüttung qualifiziert werden oder die Darlehensgewährung wird an sich als betrieblich veranlasst angesehen, in Bezug auf die Zinsen und sonstige Konditionen wird jedoch eine verdeckte Ausschüttung verwirklicht; dies ist anhand folgender Faktoren zu prüfen:

- Fehlende Sicherheiten: Nach den ergänzenden Ermittlungen verfügte die Darlehensnehmerin im Zeitpunkt der Darlehenshingabe – wie in den Feststellungen ausgeführt – sowohl über ein negatives Eigenkapital als auch hohe Verbindlichkeiten. Ein fremder Gläubiger hätte daher unter gleichen oder ähnlichen Verhältnissen eine Sicherheit gefordert (vgl. VwGH 4.3.2009, 2004/15/0135).
- Fremdunübliche geringe Darlehenstilgung: nach den Feststellungen erfolgten bis dato keine Rückzahlungen.
- Eine Zinsvereinbarung wurde nicht geschlossen.
- Eine Vereinbarung über die Rückzahlung des Darlehens wurde ebenso nicht geschlossen.
- Bonität: Zum Zeitpunkt der Darlehenshingabe war aufgrund des negativen Eigenkapitals und der hohen Verbindlichkeiten von einer schlechten Bonität der Darlehensnehmerin auszugehen.

Auf Grund des sich bietenden Gesamtbildes, nämlich des Fehlens einer schriftlichen Vereinbarung im Zeitpunkt des Vertragsabschlusses, der Darlehensgewährung an ein sich in wirtschaftlichen Schwierigkeiten befindliches Unternehmen, das völligen Fehlen von Sicherheiten und einer im Wesentlichen im Belieben der Darlehensnehmerin liegenden Tilgung sowie des Fehlens ausreichender klarer Bestimmungen hinsichtlich Zinsberechnung, Zinsfälligkeit und Mindesttilgung, ist davon auszugehen, dass eine Darlehensvergabe unter Fremden nicht zu den gleichen Bedingungen erfolgt wäre.

Die Bf. wendet ein, das Darlehen stelle gewillkürtes Betriebsvermögen dar. Dieses Vorbringen vermag der Beschwerde nicht zum Erfolg zu verhelfen.

Einer Zurechnung zur betrieblichen Sphäre steht nämlich entgegen, dass das Darlehen in keiner Weise geeignet ist, die sonstige betriebliche Tätigkeit der Bf. zu fördern oder sie zumindest nicht zu belasten. Gewillkürtes Betriebsvermögen muss geeignet sein, das Betriebskapital zu stärken. Nach der Rechtsprechung ist die Entscheidungsfreiheit bei der Behandlung von gewillkürtem Betriebsvermögen nicht schrankenlos (vgl. VwGH

21.11.1995, 92/14/0152). Durch die Darlehenshingabe wurde das Betriebskapital nicht gestärkt, der Betrieb der Bf. in keiner Weise gefördert. Das Darlehen ist daher – alleine schon aufgrund der im Wirtschaftsleben unüblich, auf persönliche Motive des Ges.-Gf. zurückzuführende Ausgestaltung – nicht als gewillkürtes Betriebsvermögen anzusehen.

Die Aktenlage lässt keine betriebliche Veranlassung erkennen, die eine steuerliche Anerkennung der Darlehenshingabe zu rechtfertigen vermag. Im Gesamtbild der Verhältnisse ist daher davon auszugehen, dass die Darlehensvaluta eine verdeckte Ausschüttung darstellt.

Verdeckte Ausschüttungen unterliegen der Kapitalertragsteuer, welche gemäß § 93 Abs. 2 iVm § 95 Abs. 2 und 3 EStG 1988 von der Körperschaft einzuheben und abzuführen ist.

Die Bf. wurde daher, soweit es das Darlehen betrifft, zu Recht zur Haftung für die Kapitalertragsteuer herangezogen.

Privatanteil PKW

Bei Überlassung eines KFZ an den Gesellschafter-Geschäftsführer (auch) für private Zwecke ist zu berücksichtigen, dass diese Überlassung nach Judikatur und Literatur regelmäßig zur Gesamtausstattung (=Bezüge und sonstige Vorteile) eines Geschäftsführers zu zählen ist.

Der tatsächlich erbrachten Dienstleistung ist das tatsächlich entrichtete Entgelt gegenüberzustellen. Für die Frage der Angemessenheit der Bezüge sind immer die gesamten, dem Gesellschafter zugewendeten Geldvorteile und geldwerten Vorteile ausschlaggebend. Neben dem Grundlohn sind Zusatzvergütungen und Sachbezüge (so zB Firmenwagen und Dienstwohnung) einzubeziehen. Letztlich muss die Gesamtausstattung in ihrer Gesamtheit angemessen sein (vgl. *Kirchmayr in Achatz/Kirchmayr*, KStG § 8 Tz 396f).

Der mit dieser Überlassung verbundene Vorteil eines Anteilsinhabers gehört zur Gesamtausstattung des mit der gewährenden Gesellschaft abgeschlossenen Vertragsverhältnisses. Ein allfälliges Vorliegen einer verdeckten Ausschüttung ist daher unter Heranziehung der erhaltenen Gesamtvergütungen und unter Beachtung des Fremdvergleiches zu beurteilen. Wird durch den Vorteil der Überlassung des KFZ die Angemessenheit der Gesamtausstattung insgesamt überschritten, stellt die Nutzungsüberlassung eine verdeckte Ausschüttung dar. Allerdings bewirkt das Fehlen der Vereinbarung für sich allein gesehen noch keine verdeckte Ausschüttung, weil für eine Geschäftsführertätigkeit schon kraft Gesetzes eine angemessene Entlohnung gebührt. Als Anhaltspunkt für die Angemessenheit kann auch die Unternehmensgröße herangezogen werden (vgl. KStR 2013 Rz 835) .

Der Ges.-Gf. erhielt im Streitjahr Bezüge von EUR 96.000. Der hinzugerechnete PKW-Aufwand beträgt laut Bp.EUR 2.813,06. Dies ergibt eine Gesamtausstattung von rund EUR 99.000. Die Bf. erzielte im Jahr 2012 einen Umsatz von rund EUR 9.000.000. Die Gesamtausstattung erscheint angesichts dieses Verhältnisses nach Ansicht des Bundesfinanzgerichtes als angemessen. Es verbleibt daher für eine verdeckte Ausschüttung kein Raum. Die Beschwerde erweist sich damit insoweit als berechtigt.

Die Beschwerde erweist sich damit betreffend das Darlehen als unbegründet, betreffend die Privatnutzung des KFZ jedoch als berechtigt. Der Beschwerde ist daher gemäß § 279 BAO teilweise Folge zu geben.

Berechnung:

Jahr	2012
Darlehen	EUR 50.000,00
Bemessungsgrundlage	EUR 50.000,00
davon 25 % KEST	EUR 12.500,00

Zur Unzulässigkeit der Revision:

Gegen ein Erkenntnis des Bundesfinanzgerichtes ist die Revision zulässig, wenn sie von der Lösung einer Rechtsfrage abhängt, der grundsätzliche Bedeutung zukommt, insbesondere weil das Erkenntnis von der Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes abweicht, eine solche Rechtsprechung fehlt oder die zu lösende Rechtsfrage in der bisherigen Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes nicht einheitlich beantwortet wird.

Im gegenständlichen Beschwerdefall liegt keine Rechtsfrage vor, der grundsätzliche Bedeutung zukam. Die im Beschwerdefall zu lösenden Rechtsfragen beschränken sich einerseits auf Rechtsfragen, welche bereits in der bisherigen Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes beantwortet wurden und solche, welche im Gesetz eindeutig gelöst sind. Im Übrigen hängt der Beschwerdefall von der Lösung von nicht über den Einzelfall hinausgehenden Sachverhaltsfragen ab. Tatfragen sind kein Thema für eine ordentliche Revision.

Wien, am 17. Jänner 2020

Gericht

Verwaltungsgerichtshof

Entscheidungsdatum

04.09.2019

Geschäftszahl

Ro 2017/13/0009

Beachte

Miterledigung (miterledigt bzw zur gemeinsamen Entscheidung verbunden):

Ro 2017/13/0010

Betreff

Der Verwaltungsgerichtshof hat durch den Vorsitzenden Senatspräsident Dr. Nowakowski und die Hofräte Dr. Mairinger, MMag. Maislinger und Mag. Novak sowie die Hofrätin Dr. Reinbacher als Richter, unter Mitwirkung des Schriftführers Karlovits, LL.M., über die Revisionen 1. der B GmbH und 2. der T GmbH, beide in W, beide vertreten durch die Ecovis Austria Wirtschaftsprüfungs- und Steuerberatungsgesellschaft m.b.H. in 1060 Wien, Schmalzhofgasse 4, gegen die Erkenntnisse des Bundesfinanzgerichts

1. vom 19. Dezember 2016, Zl. RV/5100775/2015, und 2. vom 18. Jänner 2017, Zl. RV/5100775/2015, jeweils betreffend Feststellungsbescheid Gruppenmitglied 2010, zu Recht erkannt:

Spruch

Die angefochtenen Erkenntnisse werden wegen Rechtswidrigkeit ihres Inhaltes aufgehoben.

Der Bund hat den revisionswerbenden Parteien Aufwendungen in der Höhe von (jeweils) EUR 1.346,40 binnen zwei Wochen bei sonstiger Exekution zu ersetzen.

Begründung

1 Die erstrevisionswerbende Partei (in der Folge auch: B GmbH) war seit 2006 Gruppenmitglied, die zweitrevisionswerbende Partei (in der Folge auch: TB GmbH) Gruppenträgerin einer seit 2006 gebildeten Unternehmensgruppe.

2 Über das Vermögen der B GmbH wurde am 18. November 2008 der Konkurs eröffnet. Am 14. Juli 2010 wurde der Konkurs nach Schlussverteilung (Konkursquote 2,4 %) aufgehoben. Am 10. November 2010 wurde die B GmbH im Firmenbuch amtswegig gelöscht.

3 Mit Feststellungsbescheid Gruppenmitglied 2010 vom 11. Juli 2014 (gerichtet sowohl an die B GmbH als auch an die TB GmbH) stellte das Finanzamt das Einkommen der B GmbH als Gruppenmitglied "im Jahr 2010" - abweichend von der Erklärung (dort wurde ein Verlust von ca. 2 Mio. EUR angegeben) - mit ca. 2 Mio. EUR fest. Das Einkommen werde zu 100 % dem Gruppenträger (der TB GmbH) zugerechnet.

4 In der - gesonderten - Begründung führte das Finanzamt im Wesentlichen aus, nach § 19 Abs. 2 KStG 1988 sei steuerlicher Liquidationsgewinn der im Zeitraum der Abwicklung erzielte Gewinn, der sich aus der Gegenüberstellung des Abwicklungs-Endvermögens und des Abwicklungs-Anfangsvermögens ergebe. Das Abwicklungs-Anfangsvermögen betrage unstrittig ca. minus 2 Mio. EUR. Ob ein Wirtschaftsgut im Abwicklungs-Endvermögen anzusetzen sei, hänge davon ab, ob es zur Verteilung an die Gesellschafter gelange bzw. auf diese übertragen werde. Verbindlichkeiten der abgewickelten Gesellschaft, die - wie im vorliegenden Fall - bis zum Ende der Abwicklung nicht getilgt würden, gingen mangels Gesamt- oder Einzelrechtsnachfolge nicht auf die Gesellschafter über. Sie kämen am Ende der Abwicklung nicht zur Verteilung und seien aufgrund der ausdrücklichen gesetzlichen Anordnung des § 19 Abs. 4 KStG 1988 ("Abwicklungs-Endvermögen ist das zur Verteilung kommende Vermögen") im Abwicklungs-Endvermögen nicht anzusetzen. Da keine Vermögensverteilung an die Gesellschafter erfolgt sei, sei das Abwicklungsendvermögen mit 0 EUR anzusetzen,

woraus sich der Liquidationsgewinn mit ca. 2 Mio. EUR ergebe. Dieses Liquidationsergebnis des Gruppenmitglieds sei dem Gruppenträger zuzurechnen.

5 Die revisionswerbenden Parteien erhoben gegen den Feststellungsbescheid Gruppenmitglied 2010 in einem gemeinsamen Schriftsatz Beschwerde. Sie machten insbesondere geltend, das Abwicklungs-Endvermögen habe ein Eigenkapital in Höhe von ca. minus 4 Mio. EUR ausgewiesen. Insbesondere seien im Zeitraum zwischen dem Beginn des Liquidationszeitraums und der Konkurseröffnung noch massive Verluste angefallen; weitere Verluste seien im Zeitraum der Insolvenzabwicklung zu verzeichnen gewesen. Die nach Abwicklung verbleibenden Verbindlichkeiten seien nicht weggefallen. Trotz amtswegiger Löschung der GmbH könnten Gläubiger ihre Forderungen - innerhalb der Verjährungsfrist von 30 Jahren - bei einem allfälligen Auftauchen von nachträglichem Vermögen im Wege einer Nachtragsliquidation gegenüber der gelöschten GmbH geltend machen. Die Insolvenz einer Kapitalgesellschaft ändere nichts daran, dass Verbindlichkeiten unternehmensrechtlich und steuerlich zu passivieren seien. Anders als im Sanierungsverfahren führe das Konkursverfahren zu keinem Wegfall der Schulden. Die Schulden seien daher weiterhin anzusetzen und dürften nicht "ausgebucht" werden. Eine Grundlage für die Kürzung des Abwicklungs-Endvermögens um jene Schulden, die bei Gläubigern - bei diesen als Forderungen - allenfalls mangels Einbringlichkeit einer Abschreibung unterliegen könnten, existiere nicht. Im vorliegenden Fall ergebe sich ein Liquidationsverlust, der dem Gruppenträger zuzurechnen sei.

6 Mit Beschwerdevorentscheidung vom 19. Jänner 2015 wies das Finanzamt die Beschwerde als unbegründet ab.

7 Die revisionswerbenden Parteien beantragten die Vorlage der Beschwerde zur Entscheidung durch das Bundesfinanzgericht. 8 Mit den angefochtenen, im Wesentlichen inhaltsgleichen Erkenntnissen wies das Bundesfinanzgericht die Beschwerde als unbegründet ab.

9 Nach umfangreicher Wiedergabe von Verwaltungspraxis und Literatur kam das Bundesfinanzgericht zusammengefasst zum Ergebnis, dass Verbindlichkeiten keinen Bestandteil des Abwicklungs-Endvermögens einer Körperschaft darstellten. Der Gesetzeswortlaut sei bereits bei grammatikalischer Interpretation, aber auch aus Sicht des historischen Gesetzgebers (beginnend mit dem deutschen KStG 1920), unmissverständlich. Auch der Umstand, dass nach der Liquidation einer Körperschaft verbleibende Verbindlichkeiten, ungeachtet ihres zivilrechtlichen Fortbestehens, in der Regel nicht von den verbleibenden Anteilseignern im Sinne einer "negativen Verteilung" zu übernehmen seien, spreche für eine derartige Betrachtungsweise. Dies gelte insbesondere beim hier vorliegenden Fall einer Insolvenz, wo ein Fall einer Tilgung der rechtlich noch bestehenden

Verbindlichkeiten (seitens der - ehemaligen - Körperschaft) überhaupt nur eintreten könne, wenn nachträglich noch Vermögen hervorkommen sollte. In einem derartigen Fall käme das Korrektiv des § 32 Abs. 1 Z 2 EStG 1988 zur Anwendung, sodass insoweit, wenn auch in einem anderen Besteuerungszeitraum, nachträgliche Betriebsausgaben entstünden.

10 Ein Gruppenmitglied scheide - anders als ein Gruppenträger -

mit Beginn der Liquidation nicht aus einer Unternehmensgruppe aus, weil es bei ihm nicht zu einer Vermischung der Begünstigungen des § 19 KStG 1988 und § 9 KStG 1988 kommen könne. Eine Ausnahme läge nur im - hier nicht gegebenen - Fall vor, dass die Mindestdauer nicht erfüllt wäre.

11 Die Beantwortung der strittigen Frage, ob Verbindlichkeiten in das Abwicklungs-Endvermögen einer Körperschaft Eingang fänden und demnach Einfluss auf das steuerliche Ergebnis hätten, ergebe sich zwar bereits aus dem Gesetzeswortlaut des § 19 Abs. 4 KStG 1988. Da aber namhafte Autoren Bedenken gegen die den Ansatz von Verbindlichkeiten verneinende Rechtsansicht angemeldet hätten und überdies hiezu keine Rechtsprechung existiere, liege eine Rechtsfrage von grundsätzlicher Bedeutung vor, sodass eine ordentliche Revision zulässig sei.

12 Dies alles legte das Bundesfinanzgericht zunächst in einem mit 19. Dezember 2016 datierten Erkenntnis dar, nach dessen Kopf damit die "Beschwerdesache (B GmbH)" erledigt und das der B GmbH zu Handen ihrer Vertreter zugestellt wurde.

13 In einem zweiten, mit 18. Jänner 2017 datierten, der TB GmbH zu Handen ihrer Vertreter zugestellten und im Wesentlichen inhaltsgleichen Erkenntnis behandelte das Bundesfinanzgericht - dem Kopf zufolge - die "Beschwerdesache (TB GmbH)". Als beschwerdeführende Gesellschaft wurde in den Entscheidungsgründen aber auch hier (nur) die B GmbH angeführt. Entschieden wurde über "das Einkommen der Bf", die "seit 2006 Gruppenmitglied" gewesen sei.

14 Gegen diese Erkenntnisse wenden sich die getrennt eingebrachten Revisionen, in denen es zur Vorgangsweise des Bundesfinanzgerichtes heißt, "das Erkenntnis" sei zunächst dem Gruppenmitglied (B GmbH) und in der Folge "auch an den Gruppenträger" (TB GmbH) "zugestellt" worden.

15 Das Finanzamt hat jeweils eine Revisionsbeantwortung eingebracht.

16 Der Verwaltungsgerichtshof hat - nach Verbindung der Verfahren - erwogen:

17 Vorauszuschicken ist, dass das Bundesfinanzgericht über die in einem gemeinsamen Schriftsatz eingebrachten Beschwerden zweier beschwerdeführender Parteien gegen einen einheitlichen Feststellungsbescheid iSd § 24a KStG 1988 zu entscheiden hatte und darüber in einer einheitlichen Beschwerdeentscheidung (§ 281 BAO) abzusprechen war (vgl. dazu etwa VwGH 24.6.2010, 2007/15/0284). Inwieweit das - in den Revisionen nicht weiter gerügte - Vorgehen des Bundesfinanzgerichtes sich damit in Einklang bringen ließe, bedarf aus den im Folgenden dargestellten Gründen aber keiner näheren Prüfung.

18 Die Revisionswerberinnen erachten sich in den Rechten darauf verletzt, dass es erstens nicht - aufgrund des in den angefochtenen Erkenntnissen angenommenen Wegfalls von Verbindlichkeiten (in Höhe der in der Schlussbilanz ausgewiesenen Schulden) - beim Gruppenmitglied zu einer Gewinnerhöhung im Zuge des Abwicklungsergebnisses gemäß § 19 KStG 1988 komme und zweitens das steuerliche Ergebnis des Gruppenmitglieds nicht dem Gruppenträger zugerechnet werde, da das Gruppenmitglied - "insbesondere" wegen der Konkurseröffnung "bzw." der Liquidation -

in den "Streitjahren" nicht mehr zur Unternehmensgruppe gehört habe.

19 Die Revisionen sind im Hinblick darauf, dass zu den strittigen Fragen keine Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes vorliegt, zulässig; sie sind auch begründet.

20 § 19 KStG 1988 (idF BGBl. I Nr. 161/2005) lautet:

"Auflösung und Abwicklung (Liquidation)

§ 19. (1) Erfolgt bei einem unter § 7 Abs. 3 fallenden Steuerpflichtigen, der seine Auflösung beschlossen hat, tatsächlich die Abwicklung, ist der Besteuerung der Liquidationsgewinn zugrunde zu legen.

(2) Liquidationsgewinn ist der im Zeitraum der Abwicklung erzielte Gewinn, der sich aus der Gegenüberstellung des Abwicklungs-Endvermögens und des Abwicklungs-Anfangsvermögens ergibt.

(3) Der Besteuerungszeitraum darf drei Jahre, in den Fällen der Abwicklung im Insolvenzverfahren fünf Jahre nicht übersteigen. Das Finanzamt kann diesen Zeitraum in berücksichtigungswürdigen Fällen auf Antrag verlängern.

(4) Abwicklungs-Endvermögen ist das zur Verteilung kommende Vermögen. Sind im Abwicklungs-Endvermögen nicht veräußerte Wirtschaftsgüter enthalten, sind sie mit dem gemeinen Wert anzusetzen.

(5) Abwicklungs-Anfangsvermögen ist das Betriebsvermögen, das am Schluß des der Auflösung vorangegangenen Wirtschaftsjahres nach den Vorschriften über die Gewinnermittlung anzusetzen war. Wird die Auflösung im Wirtschaftsjahr der Gründung (Errichtung) beschlossen, ist Abwicklungs-Anfangsvermögen das eingezahlte Kapital.

(6) Auf die Gewinnermittlung sind im übrigen die sonst geltenden Vorschriften anzuwenden.

(7) Erfolgt bei einem nicht unter Abs. 1 fallenden Steuerpflichtigen die Abwicklung, richtet sich die Steuerpflicht nach den Vorschriften des Einkommensteuergesetzes 1988 und dieses Bundesgesetzes."

21 Im vorliegenden Fall erfolgte die Auflösung der B GmbH durch Konkurseröffnung (§ 84 Abs. 1 Z 4 GmbHG idF vor BGBl. I Nr. 58/2010). Es folgte eine "Verteilung" des vorhandenen Vermögens nicht durch Liquidatoren an die Gesellschafter, wie in § 91 Abs. 3 GmbHG geregelt, sondern durch den Masseverwalter und das Gericht an die Gläubiger nach den Regeln des Insolvenzverfahrens. Die Abwicklungsvorschriften der §§ 89 ff GmbHG gelten in einem solchen Fall als "verdrängt" (vgl. *Gelter* in Gruber/Harrer, GmbHG2, § 84 Rz 26).

22 Dass § 19 KStG 1988 - und damit vor allem der besondere Besteuerungszeitraum gemäß § 19 Abs. 3 KStG 1988 - dessen ungeachtet zur Anwendung kommt, steht seit der darauf Bezug nehmenden Änderung dieses Absatzes durch das Abgabenänderungsgesetz 2005, BGBl. I Nr. 161/2005, jedenfalls fest und ist trotz des Umstandes, dass die Auflösung in diesen Fällen nicht vom "Steuerpflichtigen (...) beschlossen" wird, unstrittig (vgl. auch insoweit schon das im Folgenden zu erörternde Erkenntnis VwGH 26.11.2014, 2011/13/0008, 0009, VwSlg. 8959/F). An die Stelle einer "Abwicklung" im gesellschaftsrechtlichen Sinn tritt dabei die "Konkursabwicklung" (vgl. zu Schwierigkeiten mit dem Wortlaut, die sich in diesem Zusammenhang aus Änderungen gegenüber den deutschen KStG von 1920 und 1922 im deutschen KStG 1934 ergaben, RFH 5.3.1940, I 44/40). 23 Strittig ist zunächst die Interpretation des Begriffes des Abwicklungs-Endvermögens. Nach § 19 Abs. 4 KStG 1988 handelt es sich hiebei um "das zur Verteilung kommende Vermögen". 24 Bei Interpretation dieser Formulierung ist der Zweck der Bestimmung des § 19 KStG 1988 zu berücksichtigen. § 19 KStG 1988 ordnet auf Ebene der Körperschaft eine Schlussbesteuerung an. Diese Bestimmung sieht eine finale Besteuerung der im Betriebsvermögen im Laufe des Bestandes der Körperschaft angesammelten stillen Reserven vor; es kommt somit zu einer "Steuerentstrickung". Damit wird sichergestellt, dass die aufgrund der allgemeinen Gewinnermittlungsvorschriften unversteuert gebliebenen Vermögensvermehrungen (stillen Reserven) bei der letzten sich bietenden Möglichkeit besteuert werden, bevor das Steuersubjekt endgültig wegfällt (vgl. *Schneider* in Achatz/Kirchmayr, KStG, § 19 Tz 68, mwN).

25 Eine darüber hinausgehende Besteuerung einer bei der zu liquidierenden Gesellschaft nicht eingetretenen Vermögensmehrung ergibt sich daraus nicht. Im Regelfall einer Abwicklung (durch Liquidatoren) wird das "zur Verteilung kommende Vermögen" nur mehr aus dem Erlös der (unter Aufdeckung der stillen Reserven)

versilberten Aktiven nach Abrechnung der Passiven bestehen. Soweit einzelne Aktiven in natura verteilt werden, sind sie mit dem gemeinen Wert anzusetzen (vgl. *Pucharski*, Körperschaftsteuergesetz (1950), § 14 Anm 7; *Hristov* in Lang u.a., KStG2, § 19 Rz 54 und 57). Es kann aber auch eine Naturalteilung des Vermögens erfolgen. Im Zuge etwa einer Übernahme eines Teilbetriebes können dabei von einem Gesellschafter auch Verbindlichkeiten übernommen werden (vgl. *Gelter*, aaO, § 91 Tz 36). Diese offenen Verbindlichkeiten sind dann als verteiltes Vermögen zu beurteilen. 26 Wie Schulden zu bewerten sind, die im Zuge einer Abwicklung durch Liquidatoren auf keinen Gesellschafter übergehen, bedarf hier keiner Erörterung (vgl. zu § 11 des deutschen KStG *Micker* in Hermann/Heuer/Raupach, EStG und KStG, Lfg. 278, § 11 KStG, Anm 44, wonach eine auf Bewertungsgesichtspunkten beruhende gewinnwirksame Ausbuchung nicht stattzufinden habe). Dass sie Teil des Abwicklungs-Endvermögens sind, steht - bei im Wesentlichen gleicher Rechtslage - in Deutschland außer Frage (vgl. insoweit BFH 5.2.2014, I R 34/12). Den Ansatz der Schulden im Abwicklungs-Endvermögen in einem der Bewertung vorgelagerten Schritt von ihrer tatsächlichen "Verteilung" abhängig zu machen, wie dies das Bundesfinanzgericht vertritt, stünde mit dem oben dargelegten Gesetzeszweck in keinem Zusammenhang und wird durch den Wortlaut der Bestimmung nur auf den ersten Blick nahegelegt. Gemeint war mit der Formulierung im Gesetz, die aus einer Hinzurechnungsvorschrift im deutschen KStG 1920 stammt, stets das für eine Verteilung zur Verfügung stehende Vermögen, das auch negativ sein kann (vgl. - mit Argumenten gegen ein zu wörtliches Verständnis und Ausführungen u.a. zu Fusionsfällen, in denen die Verteilung unterbleibt - schon *Evers*, Kommentar zum Körperschaftsteuergesetz (1923), 340 ff).

27 Im Konkurs, in dem das Vermögen nicht an die Gesellschafter, sondern nach den insolvenzrechtlichen Regeln an die Gläubiger verteilt wird, ist die in § 19 Abs. 4 KStG 1988 auf den Regelfall der Verteilung an Gesellschafter abstellende Bestimmung auch nur sinngemäß anwendbar (so ausdrücklich § 11 Abs. 7 des deutschen KStG, wo vom Unterbleiben einer "Abwicklung" ausgegangen wird, während § 19 Abs. 3 KStG 1988 - insoweit noch der zitierten Entscheidung des RFH folgend - dem gesellschaftsrechtlichen Begriff der "Abwicklung" den Begriff der "Abwicklung im Insolvenzverfahren" zur Seite stellt). Der Betrachtungsweise des Bundesfinanzgerichtes ist auch deshalb nicht zu folgen.

28 Die Revisionswerberinnen machen weiters geltend, die Eröffnung des Konkurses über das Vermögen des einzigen Gruppenmitglieds habe die Gruppe beendet und der vom Bundesfinanzgericht bestätigte Feststellungsbescheid sei schon deshalb nicht rechtmäßig gewesen. Sie verweisen dazu auf das Erkenntnis des Verwaltungsgerichtshofes vom 26. November 2014, 2011/13/0008, 0009, VwSlg. 8959/F.

29 In diesem Erkenntnis, das die Eröffnung des Konkurses über eine als Gruppenträgerin vorgesehene Gesellschaft betraf, betonte der Verwaltungsgerichtshof mit näherer Begründung, auf die gemäß § 43 Abs. 2 zweiter Satz VwGG verwiesen wird, das "Regime der Gruppenbesteuerung" sei "nach der Gesetzessystematik auf die operativen Einkünfte verbender Körperschaften im Sinne des § 7 KStG 1988 ausgerichtet". Im zu entscheidenden Fall einer Insolvenz des angestrebten Gruppenträgers würde eine Vermischung der Besteuerungsregime des (die Gruppe betreffenden) § 9 KStG 1988 und des (die Ermittlung des Liquidationsergebnisses betreffenden) § 19 KStG 1988 auch zu dem nicht sachgerechten Ergebnis führen, dass die Gruppenmitglieder von den steuerlichen Erleichterungen des in Liquidation befindlichen Gruppenträgers, etwa in Form eines durch den besonderen Besteuerungszeitraum ermöglichten Verlustrücktrages, profitieren könnten. In teleologischer Interpretation sei daher davon auszugehen, dass eine nach § 19 KStG 1988 in Liquidation befindliche Kapitalgesellschaft nicht als Gruppenträger im Sinne des § 9 KStG 1988 in Betracht komme.

30 Dass das Regime der Gruppenbesteuerung nach der Gesetzessystematik auf die Einkünfte verbender Körperschaften im Sinne des § 7 KStG 1988 ausgerichtet sei, legte der Verwaltungsgerichtshof auch dem Erkenntnis vom 20. Dezember 2016, Ro 2014/15/0045, zugrunde, in dem er mit diesem Hinweis begründete, schon die Gesetzessystematik spreche auch dagegen, dass mit einer nur eine Liebhabereitigkeit ausübenden Körperschaft als Gruppenmitglied eine Gruppe gebildet werden könne. Das Kriterium einer verbenden Tätigkeit wurde hier auf das Gruppenmitglied angewendet.

31 Aus dem ersten dieser beiden Erkenntnisse wurde schon abgeleitet, nach Ansicht des Verwaltungsgerichtshofes scheine "lediglich eine Einbeziehung von operativen Einkünften der Gruppenmitglieder in das Ergebnis der Unternehmensgruppe zulässig zu sein" (so Punkt 3.2. des Erlasses des Bundesministeriums für Finanzen vom 25. August 2015, BMF-010216/0009-VI/6/2015, daraus aber in Punkt 3.6. für den Fall der Liquidation eines Gruppenmitglieds keine Konsequenzen ziehend; vgl. dazu *Mayr*, RdW 2015, 453 (456), mit dem Hinweis, die in Punkt 3.6. des Erlasses vertretene Position könne sich angesichts der Aussagen des Erkenntnisses als "zu großzügig" erweisen, und nochmals *Mayr*, RdW 2015, 601; vgl. auch *Wurm*, GES 2015, 310 (313)). 32 Es trifft zu, dass die Vermischung der beiden Besteuerungsregime im Falle (hier:) des Konkurses eines Gruppenmitglieds nicht mit den gleichen konkreten Folgen verbunden wäre, um die es in dem Erkenntnis vom 26. November 2014 ging (so vor allem *Mechtler/Pinetz*, ÖStZ 2015, 497). Dies ändert jedoch nichts daran, dass die Gruppenbesteuerung dem Ausgleich der Gewinne und Verluste verbender Gesellschaften dient, die Verrechnung von Abwicklungsergebnissen mit operativen Ergebnissen diesem Zweck nicht entspräche und im Besonderen auch die Erfassung eines konsolidierten Ergebnisses mehrerer Jahre in einem Jahresergebnis des Gruppenträgers systemwidrig wäre (vgl. dazu etwa *Urtz* in Achatz/Kirchmayr, KStG § 9 Tz 253; zur dort problematisierten Wahl des Ausdrucks "Einkommen" statt "Gewinn oder Verlust aus Einkunftsquellen des jeweiligen Wirtschaftsjahres" das Erkenntnis vom 26.11.2014).

33 Das Abwicklungsergebnis war daher nicht gemäß § 24a Abs. 1 KStG 1988 als dem Gruppenträger zuzurechnendes Einkommen des Gruppenmitglieds festzustellen.

34 Die angefochtenen Erkenntnisse waren aus diesen Gründen gemäß § 42 Abs. 2 Z 1 VwGG wegen Rechtswidrigkeit ihres Inhaltes aufzuheben.

35 Von der von den Revisionswerberinnen beantragten Verhandlung konnte gemäß § 39 Abs. 2 Z 6 VwGG abgesehen werden. 36 Der Ausspruch über den Aufwandsatz gründet sich auf die §§ 47 ff VwGG in Verbindung mit der VwGH-Aufwandsatzverordnung 20

14.

Wien, am 4. September 2019

European Case Law Identifier

ECLI:AT:VWGH:2019:RO2017130009.J00



IM NAMEN DER REPUBLIK!

Der Verwaltungsgerichtshof hat durch den Vorsitzenden Senatspräsident Dr. Nowakowski und den Hofrat MMag. Maislinger sowie die Hofrätin Dr. Reinbacher als Richter, unter Mitwirkung der Schriftführerin Mag. Schramel, über die Revision der Plc in D (Irland), vertreten durch Dr. Michael Sedlacek, Rechtsanwalt in 1010 Wien, Seilergasse 16, gegen das Erkenntnis des Bundesfinanzgerichts vom 7. Mai 2018, Zl. RV/7102065/2017, betreffend Rückerstattung der Kapitalertragsteuer für die Jahre 2008 bis 2012, zu Recht erkannt:

Das angefochtene Erkenntnis wird wegen Rechtswidrigkeit seines Inhaltes aufgehoben.

Der Bund hat der revisionswerbenden Partei Aufwendungen in der Höhe von € 1.346,40 binnen zwei Wochen bei sonstiger Exekution zu ersetzen.

Entscheidungsgründe:

- 1 Mit fünf Anträgen vom 17. Dezember 2013 begehrte die Revisionswerberin die Rückerstattung der Quellensteuer für die Jahre 2008 bis 2012 iHv insgesamt 383.137,37 €. In einem den Anträgen beigelegten (mit 16. Dezember 2013 datierten) Schreiben führte die Revisionswerberin aus, sie sei eine irische Körperschaft, die in österreichische Unternehmen investiert habe, für deren Dividendenausschüttungen Kapitalertragsteuer iHv 25% einbehalten worden sei. Aus Art. 8 Abs. 5 des Doppelbesteuerungsabkommens zwischen Österreich und Irland ergebe sich eine Rückerstattung der Kapitalertragsteuer iHv 15%. Da gemäß § 21 Abs. 1 Z 1a KStG 1988 beschränkt steuerpflichtigen Körperschaften, die in einem EU- oder EWR-Mitgliedstaat, mit dem eine umfassende Amts- und Vollstreckungshilfe bestehe, ansässig seien, die Kapitalertragsteuer für die von ihnen bezogenen Gewinnanteile zurückzuerstatten sei, soweit diese im Ansässigkeitsstaat nicht angerechnet werden könne, werde der Antrag auf Rückerstattung der verbleibenden Quellensteuer iHv 10% gestellt.



- 2 Mit fünf Bescheiden vom 21. April 2016 wies das Finanzamt die Anträge der Revisionswerberin auf Erstattung der Quellensteuer für die Jahre 2008 bis 2012 unter Verweis auf den Bericht einer Außenprüfung vom 8. April 2016 ab. In diesem wurde ausgeführt, nach österreichischem Recht sei ein Investmentfonds kraft Gesetz steuerlich transparent. Die aus den Kapitalanlagen des Fonds lukrierten Erträge seien nicht dem Fonds als Einkünfteempfänger, sondern unmittelbar den Inhabern der Fondsanteile als deren Einkünfte zuzurechnen. Dies gelte nicht nur für österreichische Fonds, sondern gemäß § 188 InvFG 2011 auch für ausländische Kapitalanlagefonds ungeachtet deren Rechtsform. Da die Kapitalerträge nicht der Revisionswerberin zuzurechnen seien, stehe ihr auch kein Rückerstattungsanspruch zu.
- 3 In der gegen diese Bescheide erhobenen Beschwerde vom 24. Mai 2016 brachte die Revisionswerberin vor, sie sei eine in Irland ansässige „Public Limited Company“ (im Folgenden: PLC), eine irische Kapitalgesellschaft. Nach irischem Recht sei sie ein eigenes Steuersubjekt und unterliege in Irland der Körperschaftsteuer. Die in Österreich einbehaltene Quellensteuer könne in Irland weder angerechnet werden noch stünden diesbezüglich andere Steuerbegünstigungen zu. Nach irischem Steuerrecht sei eine irische PLC steuerlich nicht transparent. Einer solchen Investmentgesellschaft stehe nach der ständigen Rechtsprechung des EuGH zur Kapitalverkehrsfreiheit eine vollständige Entlastung von der Quellensteuer auf Dividenden zu (Hinweis auf EuGH 10.5.2012, C-338/11 bis C 347/11, *Santander Asset Management SGIIC SA*; 18.6.2009, C-303/07, *Aberdeen Property Fininvest Alpha Oy*; 20.5.2008, C-194/06, *Orange European Smallcap Fund NV*; 14.12.2006, C-170/05, *Denkavit Internationaal BV, Denkavit France SARL*). Die Besteuerung ausländischer Kapitalgesellschaften als ausländische Investmentfonds stelle in Hinblick auf die Besteuerung vergleichbarer Kapitalgesellschaften in Österreich eine unzulässige Beschränkung des Kapitalverkehrs dar. Die automatische Anwendung des Transparenzprinzips bei ausländischen Kapitalgesellschaften sei unzulässig, komme doch auch bei inländischen Kapitalgesellschaften, die ihr Vermögen nach den Grundsätzen der Risikostreuung anlegten, das Transparenzprinzip nicht zur Anwendung.



- 4 Mit dem angefochtenen Erkenntnis wies das Bundesfinanzgericht - nach Ergehen abweisender Beschwerdeentscheidungen durch das Finanzamt und der Stellung eines Vorlageantrags durch die Revisionswerberin- die Beschwerde ab und sprach aus, dass eine Revision gemäß Art. 133 Abs. 4 B-VG zulässig sei.
- 5 In der Begründung führte das Bundesfinanzgericht aus, die Revisionswerberin sei eine „Public Limited Company“, eine in Irland ansässige Kapitalgesellschaft, die im Jahr 2000 gemäß dem irischen Companies Act errichtet worden sei. Ihr ausschließlicher Zweck bestehe darin, das Investmentgeschäft für gemeinsame Anlagen in Wertpapieren gemäß den Vorschriften der Europäischen Union über OGAW zu betreiben. Die Revisionswerberin sei von der irischen Zentralbank als Investmentgesellschaft zugelassen. Bei der Revisionswerberin handle es sich um eine sogenannte „Umbrella-Investmentgesellschaft“ mit variablem Kapital. Unter ihrem Dach seien in den Jahren 2008 bis 2012 33 offene Teilfonds (sogenannte „Exchange Traded Funds - ETFs“) gemanagt worden, die jeweils ein selbständiges Sondervermögen mit getrennter Haftung bildeten.
- 6 Die Revisionswerberin unterliege in Irland keiner Steuer auf ihre Erträge und Kapitalgewinne (Abschnitt 739 (B) (1) des irischen Tax Consolidation Act). Es bestehe eine generelle persönliche Einkommensteuerbefreiung für irische Investmentgesellschaften. Das irische Steuersystem besteuere bei Investmentgesellschaften ungeachtet ihrer körperschaftlichen Rechtsform direkt die Anleger (Anteilsinhaber) der Fonds und erhebe von diesen, soweit keine Steuerbefreiung für gebietsfremde Anleger bestehe, die Kapitalertragsteuer. Der Kapitalertragsteuer unterlägen bestimmte steuerlich relevante Ereignisse bei den in Irland ansässigen Anteilsinhabern. Dies seien Ausschüttungen, der Verkauf, die Einlösung, Rücknahme oder Übertragung von Anteilen sowie der Ablauf eines achtjährigen Anlagezeitraums. In letzterem Fall werde eine Kapitalertragsteuer-Vorauszahlung auf ausschüttungsgleiche Erträge erhoben.
- 7 Strittig sei - so das Bundesfinanzgericht - die Rechtsfrage, wem die inländischen Dividendeneinkünfte aus dem veranlagten Fondsvermögen



zuzurechnen seien: der Revisionswerberin als körperschaftlich organisierter Investmentgesellschaft in der Rechtsform einer PLC oder den Anteilsinhabern der Fonds. Davon hänge die Beurteilung ab, ob die Revisionswerberin - soweit sie die materiellen Voraussetzungen des § 21 Abs. 1 Z 1a KStG 1988 erfülle - berechtigt sei, die Rückzahlung der Quellensteuer zu beantragen.

- 8 Da das DBA-Recht keine Regeln über die Einkünftezurechnung enthalte, habe die Zurechnung von Einkünften im Quellenstaat nach dem nationalen Recht des Quellenstaats zu erfolgen. Hierbei seien die Sonderregelungen des Investmentfondsgesetzes 2011 (InvFG 2011) maßgeblich. Die §§ 2, 46, 186 Abs. 1 und § 188 InvFG 2011 normierten, dass die Erträge eines Kapitalanlagefonds aus Einkünften im Sinne des § 27 EStG 1988 beim Anteilsinhaber steuerpflichtige Einnahmen seien. Die der Revisionswerberin zugeflossenen Inlandsdividenden seien nach diesen Bestimmungen direkt den Anteilsinhabern zuzurechnen. Diese seien die Schuldner der österreichischen Quellensteuer.
- 9 Die spezielle Einkünftezurechnung habe ihren Grund darin, dass ein Investmentfonds nur ein Vehikel sei, um eine risikogestreuete, professionell gemanagte Kapitalveranlagung einer zu einer Veranlagungsgemeinschaft gebündelten Anzahl von Anlegern zu erreichen. Das Fondsvermögen behalte jedoch weiterhin seinen wirtschaftlichen Zweck, zu Gunsten der Anleger und nicht zu Gunsten des Fonds veranlagt zu werden. In der dem Steuerrecht immanenten wirtschaftlichen Betrachtungsweise werde daher im InvFG 2011 bestimmt, dass für die steuerrechtliche Zurechnung der Kapitalerträge durch das Vehikel des Investmentfonds durchzugreifen sei, und zwar gleichgültig, ob es sich um einen Inlands- oder Auslandsfonds handle und welche Rechtsform der Fonds habe („same business same rules“).
- 10 Eine körperschaftlich organisierte Investmentgesellschaft als Rechtsträgerin der von ihr aufgelegten und gemanagten Teilfonds könne daher auf Grund der innerstaatlichen Rechtslage niemals das Steuerrechtssubjekt der aus ihrem Fondsvermögen stammenden Kapitalerträge sein.



- 11 Die Dividendenzurechnung an die Anteilsinhaber habe zur Folge, dass nur diese und nicht die Investmentfondsgesellschaft unter den Voraussetzungen des § 21 Abs. 1 Z 1a KStG 1988 Anspruch auf Rückerstattung der Kapitalertragsteuer hätten.
- 12 Diese Ausführungen zur nationalen Rechtslage würden von der Revisionswerberin grundsätzlich geteilt. Sie moniere jedoch eine Unionsrechtswidrigkeit durch das im InvFG 2011 normierte Durchgriffsprinzip bei ausländischen Investmentgesellschaften („corporate fund“). Eine unionsrechtskonforme Abgabenvollziehung erfordere, dass der steuerrechtliche Durchgriff durch die Revisionswerberin unterbleibe und die Abschirmwirkung ihrer körperschaftlichen Organisation genauso anerkannt werde, wie dies bei einer inländischen Kapitalgesellschaft (insbesondere einer vergleichbaren AG oder GmbH) der Fall sei.
- 13 Die unionsrechtliche Kritik richte sich gegen den unterschiedlichen Wortlaut der steuerrechtlichen Zurechnungsregel für inländische Kapitalanlagefonds (§ 186 InvFG 2011) und ausländische Kapitalanlagefonds (§ 188 InvFG 2011). Während mit § 186 InvFG 2011 eine formalrechtliche Anknüpfung an OGAW erfolge, werde mit § 188 leg. cit. materiell an alle risikogestreuten ausländischen Vermögensveranlagungen angeknüpft und damit über OGAW (iSd InvFG 2011) hinausgegangen. Die unterschiedliche Anknüpfung wirke sich bei vermögensverwaltenden Kapitalgesellschaften (z.B. Holdings oder Private-Equity-Gesellschaften und Venture-Capital-Investitionen) aus, die im Inlandsfall nicht von der formalen Definition des InvFG 2011 erfasst seien, sodass es hier nicht zum Durchgriff auf die Gesellschafter komme, während auf Grund der materiellen Anknüpfung im vergleichbaren Auslandsfall die Einkünfte den Gesellschaftern direkt zugerechnet würden.
- 14 Sowohl die Revisionswerberin als auch die von ihr verwalteten Teilfonds seien Organismen für gemeinsame Anlagen in Wertpapieren (OGAW) iSd Richtlinie 2009/65/EG. Nach dieser Richtlinie könnten OGAW-Fonds auch die Rechtsform einer körperschaftlichen Investmentgesellschaft haben. Abgesehen von der Rechtsform seien solche in anderen Mitgliedstaaten ansässige OGAW-Investmentgesellschaften und die von ihnen als Rechtsträger



verwalteten ausländischen Kapitalanlagefonds mit inländischen Investmentfonds nach dem InvFG 2011 vollkommen vergleichbar. Bei jedem OGAW-Fonds seien die Anteilsinhaber die wirtschaftlichen Eigentümer des Fondsvermögens.

- 15 Die Revisionswerberin als Investmentgesellschaft sowie die von ihr nach den Regeln der Richtlinie 2009/65/EG aufgelegten und verwalteten Teilfonds seien von der nationalen irischen Aufsichtsbehörde zugelassen. Diese Zulassung gelte für den gesamten EU-Binnenmarkt. Die besondere Tätigkeit einer OGAW-Investmentfondsgesellschaft unterliege aus Gründen der Kapitalmarktstabilität und des Anlegerschutzes einer umfassenden Regulierung und strengen Kontrolle durch die nationale Aufsichtsbehörde, in gleicher Weise wie dies bei einem inländischen OGAW der Fall sei.
- 16 Nach der Richtlinie 2009/65/EG sei daher nicht die Rechtsform eines Fonds, sondern seine Tätigkeit für die Qualifikation als OGAW und für seine Regulierung maßgeblich. Bei einer wirtschaftlichen Betrachtungsweise seien ausländische OGAW, auch wenn sie eine körperschaftliche Organisationsform aufweisen, mit inländischen OGAW, die kraft des InvFG nur als Miteigentumsgemeinschaft errichtet werden dürfen, objektiv vergleichbar.
- 17 Als Vergleichspaar für die Beurteilung einer steuerrechtlichen Diskriminierung sei daher nicht die steuerrechtliche Behandlung einer inländischen Kapitalgesellschaft heranzuziehen, sondern die eines inländischen Investmentfonds. Diese auf die übereinstimmende Situation abstellende Vergleichspaarbildung werde auch durch das EuGH-Urteil vom 10. April 2014, *Emerging Markets Series of DFA Investment Trust Company*, C-190/12, bestätigt. Danach seien ein dem amerikanischen Aufsichtsrecht unterliegender Investmentfonds, ein OGAW im Sinne der Richtlinie 2009/65/EG und ein polnischer Investmentfonds miteinander objektiv vergleichbar. Diese Gebilde befänden sich auf Grund der Ähnlichkeiten bei der Art und Weise der Ausübung der Tätigkeit und beim Tätigkeitsfeld in einer vergleichbaren Situation, sodass eine nachteilige steuerliche Behandlung des in den USA ansässigen Investmentfonds (Versagung einer Steuerfreiheit) nicht gerechtfertigt sei.



- 18 Die Frage, ob eine ausländische vermögensverwaltende Kapitalgesellschaft gegenüber einer inländischen Kapitalgesellschaft steuerlich benachteiligt werde, stelle sich auf Grund der vorrangigen situativen Vergleichbarkeit der Revisionswerberin mit einem inländischen Investmentfonds (OGAW) nicht. Im konkreten Fall liege auch keine steuerliche Benachteiligung vor, weil in Irland für Investmentgesellschaften eine umfassende persönliche Steuerbefreiung auf alle ihre Erträge und Gewinne vorgesehen sei.
- 19 Eine Revision erklärte das Bundesfinanzgericht für zulässig, weil Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes zur Frage der Antragsberechtigung von Investmentfonds in der Rechtsform einer Körperschaft zur Kapitalertragsteuer-Rückerstattung gemäß § 21 Abs. 1 Z 1a KStG 1988 fehle.
- 20 Gegen dieses Erkenntnis wendet sich die vorliegende Revision, zu der das Finanzamt eine Revisionsbeantwortung erstattet hat.
- 21 Der Verwaltungsgerichtshof hat in einem gemäß § 12 Abs. 1 Z 2 VwGG gebildeten Senat erwogen:
- 22 Nach § 1 Abs. 3 Z 1 KStG 1988 in der Stammfassung BGBl. Nr. 401/1988 sind Körperschaften, die im Inland weder ihre Geschäftsleitung noch ihren Sitz (§ 27 BAO) haben, mit ihren Einkünften im Sinne des § 21 Abs. 1 KStG 1988 beschränkt steuerpflichtig. Als Körperschaften gelten: a) Körperschaften, Personenvereinigungen und Vermögensmassen, die einer inländischen juristischen Person vergleichbar sind; b) Nichtrechtsfähige Personenvereinigungen, Anstalten, Stiftungen und andere Zweckvermögen (§ 3).
- 23 Mit dem Budgetbegleitgesetz 2009, BGBl. I Nr. 52/2009, wurde in § 21 Abs. 1 KStG 1988 die Z 1a eingefügt, die mit 18. Juni 2009 in Kraft trat und wie folgt lautete:
- „1a. Beschränkt Steuerpflichtigen, die in einem Mitgliedstaat der Europäischen Union oder einem Staat des Europäischen Wirtschaftsraumes, mit dem eine umfassende Amts- und Vollstreckungshilfe besteht, ansässig sind, ist von dem für die Erhebung der Körperschaftsteuer des Schuldners der Kapitalerträge



zuständigen Finanzamt die Kapitalertragsteuer für die von ihnen bezogenen Kapitalerträge gemäß § 93 Abs. 2 Z 1 lit. a des Einkommensteuergesetzes 1988 auf Antrag zurückzuzahlen, soweit die Kapitalertragsteuer nicht auf Grund eines Doppelbesteuerungsabkommens im Ansässigkeitsstaat angerechnet werden kann. Der Steuerpflichtige hat den Nachweis zu erbringen, dass die Kapitalertragsteuer ganz oder teilweise nicht angerechnet werden kann.“

- 24 Ab 1. Jänner 2011 lautete § 21 Abs. 1 Z 1a KStG 1988 idF
BGBl. I Nr. 111/2010 wie folgt:

„1a. Beschränkt Steuerpflichtigen, die in einem Mitgliedstaat der Europäischen Union oder einem Staat des Europäischen Wirtschaftsraumes, mit dem eine umfassende Amts- und Vollstreckungshilfe besteht, ansässig sind, ist die Kapitalertragsteuer für die von ihnen bezogenen Einkünfte gemäß § 27 Abs. 2 Z 1 lit. a, b und c des Einkommensteuergesetzes 1988 auf Antrag zurückzuzahlen, soweit die Kapitalertragsteuer nicht auf Grund eines Doppelbesteuerungsabkommens im Ansässigkeitsstaat angerechnet werden kann. Der Steuerpflichtige hat den Nachweis zu erbringen, dass die Kapitalertragsteuer ganz oder teilweise nicht angerechnet werden kann.“

- 25 § 40 Abs. 1 erster Satz des Bundesgesetzes über Kapitalanlagefonds
(Investmentfondsgesetz - InvFG 1993), BGBl. Nr. 532/1993 idF
BGBl. Nr. 818/1993 lautete:

„(1) Die Ausschüttungen eines Kapitalanlagefonds an die Anteilsinhaber sind bei diesen steuerpflichtige Einnahmen. [...]“

- 26 Ab 8. Mai 2008 lautete § 40 Abs. 1 erster Satz InvFG 1993 idF
BGBl. I Nr. 69/2008 wie folgt:

„(1) Werden Erträge abzüglich der damit im Zusammenhang stehenden Aufwendungen eines Kapitalanlagefonds sowie Substanzgewinne ausgeschüttet, sind diese bei den Anteilsinhabern steuerpflichtige Einnahmen. [...]“

- 27 Nach § 42 Abs. 1 erster Satz InvFG 1993 idF BGBl. I Nr. 106/1999 sind die Bestimmungen des § 40 leg. cit. auch für ausländische Kapitalanlagefonds anzuwenden. Als solcher gilt gemäß § 42 Abs. 1 zweiter Satz InvFG 1993 idF BGBl. I Nr. 41/1998, ungeachtet der Rechtsform, jedes einem ausländischen Recht unterstehende Vermögen, das nach dem Gesetz, der Satzung oder der tatsächlichen Übung nach den Grundsätzen der Risikostreuung angelegt ist.



- 28 Im Revisionsfall ist strittig, ob der Revisionswerberin für die Jahre 2008 bis 2012 ein Anspruch auf Rückerstattung der Quellensteuer zusteht.
- 29 Dies setzt voraus, dass die Revisionswerberin Schuldnerin der (zunächst) einbehaltenen Kapitalertragsteuer war. Denn nur dem Schuldner der einbehaltenen Kapitalertragsteuer steht - bei Vorliegen der dafür erforderlichen weiteren Voraussetzungen - deren Rückerstattung zu.
- 30 Wie der Verwaltungsgerichtshof im Erkenntnis vom 13. Jänner 2021, Ro 2018/13/0003, mit näherer Begründung, auf welche gemäß § 43 Abs. 2 zweiter Satz VwGG verwiesen wird, ausgeführt hat, ist aus der Sicht des österreichischen Steuerrechts daher vorrangig zu prüfen, ob die Revisionswerberin ein Rechtsgebilde ist, das Subjekt der Steuer auf das Einkommen sein kann, oder ob dies von vornherein ausgeschlossen ist. Diese Prüfung hat nach dem so genannten Typenvergleich zu erfolgen, der - auch vor dem Hintergrund der Regelung des § 1 Abs. 3 Z 1 KStG 1988 - für die Einordnung ausländischer Gesellschaftsformen in das Gefüge des KStG und EStG anzustellen ist.
- 31 Ist die Revisionswerberin nach österreichischem Steuerrecht als Körperschaft zu werten, ist in einem nächsten Schritt die Frage nach der Einkünftezurechnung zu beantworten. Soweit es um Passiveinkünfte in Form von Kapitaleinkünften geht, wird die Einkünftezurechnung mit der Frage des wirtschaftlichen Eigentums am Kapitalvermögen zusammenhängen (siehe dazu etwa VwGH 25.2.2015, 2011/13/0003; 25.3.2015, 2012/13/0033).
- 32 Führt der Typenvergleich zum Ergebnis, dass die Revisionswerberin nach österreichischem Steuerrecht mit einer Körperschaft vergleichbar ist und sind die Einkünfte nach den allgemeinen Grundsätzen der Einkünftezurechnung solche der Revisionswerberin, stellt sich die Frage nach der Anwendung des § 42 InvFG 1993. Dabei geht es dann darum, ob (erst) die Vorschriften des InvFG 1993 eine Zurechnung der hier in Rede stehenden Einkünfte an die hinter der Revisionswerberin stehenden natürlichen Personen bewirken.



- 33 Wie der Verwaltungsgerichtshof im Erkenntnis vom 13. Jänner 2021, Ro 2018/13/0003, unter Verweis auf das Erkenntnis vom 12. September 2018, Ra 2017/13/0027, zu § 42 InvFG 1993 ausgeführt hat, steht diese Regelung im Konflikt mit der unionsrechtlichen Kapitalverkehrsfreiheit, soweit eine inländische Körperschaft gegenüber einer gleichartigen ausländischen Einrichtung bevorzugt wird, weil sie ein Körperschaftsteuersubjekt ist, während die gleichartige ausländische Einrichtung als transparent behandelt wird (vgl. auch VwGH 11.9.2020, Ra 2020/13/0006).
- 34 Für den gegenständlichen Revisionsfall bedeutet dies: Wenn einer österreichischen Körperschaft Kapitalerträge zuzurechnen sind, bei einer (gegebenenfalls) mit der Körperschaft vergleichbaren ausländischen Investmentgesellschaft hingegen die Zurechnung an sie im Ergebnis durch § 42 InvFG 1993 untersagt und die Transparenz dieses Gebildes angeordnet wird, so beschränkt diese Schlechterstellung des ausländischen Gebildes die Kapitalverkehrsfreiheit. Wenn kein Rechtfertigungsgrund für diese Beschränkung vorliegt, was vom Bundesfinanzgericht im fortgesetzten Verfahren - nach Erörterung mit den Parteien - gegebenenfalls noch zu prüfen sein wird, ist die Bestimmung des § 42 InvFG 1993 als verdrängt anzusehen.
- 35 Das angefochtene, von dieser nunmehr vorliegenden Rechtsprechung abweichende Erkenntnis erweist sich sohin als mit Rechtswidrigkeit seines Inhaltes belastet, weshalb es gemäß § 42 Abs. 2 Z 1 VwGG aufzuheben war.
- 36 Von der beantragten Verhandlung konnte gemäß § 39 Abs. 2 Z 6 VwGG abgesehen werden.
- 37 Der Ausspruch über den Aufwandersatz gründet sich auf die §§ 47 ff VwGG in Verbindung mit der VwGH-Aufwandersatzverordnung 2014.

W i e n , am 30. Juni 2021

Gericht

Verwaltungsgerichtshof

Entscheidungsdatum

13.09.2018

Geschäftszahl

Ro 2016/15/0010

Betreff

Der Verwaltungsgerichtshof hat durch den Vorsitzenden Senatspräsident Dr. Zorn und die Hofrätin Dr. Büsser sowie die Hofräte MMag. Maislinger, Mag. Novak und Dr. Sutter als Richter, unter Mitwirkung der Schriftführerin Mag. Engenhardt, über die Revision des Finanzamtes Linz in 4020 Linz, Bahnhofplatz 7, gegen das Erkenntnis des Bundesfinanzgerichtes vom 27. Jänner 2016, Zl. RV/5101064/2013, betreffend Körperschaftsteuer 2007, berichtet mit Beschluss vom 11. Februar 2016 (mitbeteiligte Partei: D GmbH als (partielle) Gesamtrechtsnachfolgerin der D X GmbH in W, vertreten durch die LeitnerLeitner GmbH, Wirtschaftsprüfer und Steuerberater in 4040 Linz, Ottensheimer Straße 32), zu Recht erkannt:

Spruch

Die Revision wird als unbegründet abgewiesen.

Begründung

1 Die mitbeteiligte Partei ist (partielle) Gesamtrechtsnachfolgerin der X GmbH, die 2007 mit dem Betrieb von - unbestritten als Teilbetriebe anzusehenden - Tankstellen einen steuerlichen Verlust von 4,239.321,85 EUR geltend gemacht.

2 Mit Stichtag 31. Dezember 2007 wurden von der X GmbH im Rahmen einer Spaltung elf Tankstellen (Teilbetriebe) auf die neu errichtete R GmbH, eine 100%ige Tochtergesellschaft, übertragen (Art. VI UmgrStG). Die R GmbH selbst wurde mit Stichtag 31. Oktober 2010 als übertragende Gesellschaft mit der M GmbH verschmolzen.

3 Die X GmbH wurde entsprechend einem Umgründungsplan (§ 39 UmgrStG) vom 29. Juni 2009 zum Stichtag 31. Dezember 2008 in einem ersten Umgründungsschritt mit der D GmbH als übernehmender Gesellschaft verschmolzen. Im zweiten Umgründungsschritt wurde auf den gleichen Stichtag im Wege der Spaltung (Art. VI UmgrStG) der Betrieb der X GmbH (mit Ausnahme von im Spaltungs- und Übernahmevertrag taxativ angeführten Positionen) auf die mitbeteiligte Partei übertragen.

4 In den Jahren 2011 bis 2013 fand eine die Jahre 2007 und 2008 umfassende Außenprüfung bei der X GmbH statt, bei welcher der Prüfer den steuerlichen Verlust der X GmbH für das Jahr 2007 - durch nicht verfahrensgegenständliche Feststellungen - von 4,239.321,85 EUR auf 3,632.188,29 EUR kürzte und die Gewinne/Verluste der einzelnen Tankstellen im Jahr 2007 sowie die in diesem Jahr auf abgespaltene, geschlossene und verkaufte Tankstellen entfallenden Anteile am Gesamtverlust ermittelte.

5 Im Gefolge der Prüfung erließ das Finanzamt Körperschaftsteuerbescheide für das Jahr 2007 an die Mitbeteiligte, die D GmbH und die M GmbH, als (partielle) Gesamtrechtsnachfolger der X GmbH. Das Finanzamt teilte den Verlust, der im Jahr 2007 mit dem Betrieb von Tankstellen erzielt worden war, zwischen der Mitbeteiligten und der M GmbH auf, welcher im Wege der Verschmelzung die zunächst auf die R GmbH übergegangenen 11 Tankstellen zugekommen waren. Der Mitbeteiligten (die den Standpunkt vertrat, dass die im Jahr 2007 erzielten Verluste jener elf Tankstellen, die im Wege einer Spaltung auf die R GmbH übergegangen waren, im Rahmen des innerbetrieblichen Verlustausgleichs vorrangig mit den Gewinnen der bei der X GmbH verbliebenen Tankstellen zu verrechnen seien) wurde damit im Ergebnis die ausschließliche Zurechnung des Verlustes, der von der X GmbH im Jahr 2007 erzielt worden ist, verweigert. 6 Die mitbeteiligte Partei berief gegen den (an sie als partielle Rechtsnachfolgerin der X GmbH) ergangenen Körperschaftsteuerbescheid 2007 und führte aus, das Vermögen der X GmbH habe im Jahr 2007 im Wesentlichen aus 84 Tankstellen bestanden. Im Jahr 2007 sei durch die X GmbH ein steuerlicher Verlust erwirtschaftet worden, der im Wesentlichen auf die Kosten im Zusammenhang mit der Integration der Tankstellen in das Netz und das "Umbranding" der Tankstellen zurückzuführen sei.

7 Im Jahr 2008 seien elf Tankstellen im Rahmen einer Spaltung mit Rückwirkung auf den 31. Dezember 2007 auf die neu errichtete R GmbH übertragen worden. Der Prüfer habe von dem im Jahr 2007 erzielten Verlust einen Betrag von 882.676,16 EUR den elf in der Folge auf die R GmbH übertragenen Tankstellen zugeordnet. Dieser Verlust sei nach Ansicht des Finanzamtes in einem zweiten Schritt im Rahmen des "innerbetrieblichen Verlustausgleichs" mit dem (aliquoten) positiven Ergebnis anderer Teilbetriebe von 216.864,04 EUR auszugleichen, sodass im Zuge der Abspaltung der elf Tankstellen gemäß §§ 35 iVm 21 UmgrStG ein verbleibender Verlust von 665.812,12 EUR auf die R GmbH übergegangen sei und die vortragsfähigen Verluste der X GmbH kürze.

8 Der streitgegenständliche Sachverhalt sei von einer Universitätsprofessorin einer eingehenden rechtlichen Würdigung unterzogen worden, deren Gutachten einen integralen Bestandteil der Berufung darstelle. Die gutachtlichen Schlussfolgerungen könnten wie folgt zusammengefasst werden:

- Die Gewinnermittlung für 2007 ist auf der Ebene der (X GmbH) nach allgemeinen Grundsätzen durchzuführen, da der Vermögensübergang hinsichtlich der 11 Tankstellen auf die (R GmbH) erst mit Ablauf des Spaltungsstichtages, dh per 1.1.2008 stattgefunden hat.
- Die einzelnen Tankstellen der (X GmbH) sind jeweils als eigenständige Teilbetriebe zu qualifizieren, für die jeweils gesondert der (Teilbetriebs)Gewinn zu ermitteln ist.
- Die Gewinne bzw Verluste der einzelnen Teilbetriebe sind zuerst im Wege eines innerbetrieblichen Verlustausgleiches zu saldieren.
- Mangels gesetzlicher Vorgaben, aufgrund der

diesbezüglichen VwGH-Rechtsprechung und nach Ansicht des BMF ist es dem Steuerpflichtigen freigestellt, in welcher Reihenfolge er den innerbetrieblichen Verlustausgleich vornimmt, dh wie er die positiven Ergebnisse einzelner Teilbetriebe mit den negativen Ergebnissen anderer Teilbetriebe saldiert, dh der Steuerpflichtige kann die für ihn günstigste Form des Verlustausgleichs wählen.

- Dementsprechend durfte die (X GmbH) jene Verluste, die den per 31.12.2007 auf die (R GmbH) abgespaltenen Tankstellen zuzurechnen sind, vorrangig (und nicht wie von der Betriebsprüfung vorgesehen nur aliquot) im Wege eines innerbetrieblichen Verlustausgleiches mit Gewinnen anderer Teilbetriebe ausgleichen.
- Da nach Vornahme des innerbetrieblichen

Verlustausgleiches kein auf die 11 abgespaltenen Tankstellen entfallender Verlust verblieben ist, kann es im Zuge der Abspaltung auch nicht zu einem Übergang von derartigen Verlusten auf die übernehmende Gesellschaft kommen.

- Der bei der (X GmbH) im Jahr 2007 insgesamt entstandene Verlust steht daher nach Vornahme des innerbetrieblichen Verlustausgleiches ausschließlich im Zusammenhang mit den übrigen bei der (X GmbH) verbliebenen Tankstellen, sodass dieser Verlust zur Gänze zu negativen Einkünften aus Gewerbebetrieb und damit zu vortragsfähigen Verlusten führt."

9 Mit dem angefochtenen Erkenntnis gab das Bundesfinanzgericht der Berufung (nunmehr) Beschwerde Folge und begründete dies auf das wesentliche zusammengefasst damit, dass sich die Einkommensermittlung aus § 2 Abs. 2 EStG 1988 und den ergänzenden Regelungen des § 7 Abs. 2 und 3 KStG 1988 ergebe und der Einkommensbegriff des EStG 1988 zumindest insoweit auch für Körperschaften gelte, als bei diesen ein innerbetrieblicher Verlustausgleich durchzuführen sei. Die einheitliche Gewinnermittlung einer Körperschaft iSd § 7 Abs. 3 KStG 1988 stehe dem nicht entgegen, weil durch diese Bestimmung kein "einheitlicher Betrieb" entstehe und die Transformation der Einkünfte nur eine vereinfachte Gewinnermittlung sicherstelle.

10 Die Reihenfolge der Saldierung der einzelnen zum Einkommen führenden Komponenten (Betriebseinnahmen, Betriebsausgaben, Werbungskosten, Sonderausgaben, außergewöhnliche Belastungen) habe nach der Judikatur weit über die Festlegung des Anwendungsbereiches des § 37 EStG 1988 hinausgehende Bedeutung, z. B. in welchem Ausmaß in einem negativen Gesamtbetrag der Einkünfte vortragsfähige Verluste enthalten seien. Nach der Systematik des Ertragsteuerrechtes seien zunächst die Ergebnisse der einzelnen Einkunftsquellen zu ermitteln, danach seien die Ergebnisse zum Gesamtbetrag der Einkünfte zusammenzufassen, wobei ein Ausgleich der positiven und negativen Ergebnisse erfolge (Verlustausgleich). Danach erfolgten die weiteren Schritte der Einkommensermittlung (Abzug der Sonderausgaben usw.).

11 Beim innerbetrieblichen Verlustausgleich habe der Gesetzgeber keine Reihenfolge der Verrechnung von Gewinnen und Verlusten aus einer Einkunftsquelle vorgesehen. Da im gegenständlich zu beurteilenden Fall mehrere Einkunftsquellen (Teilbetriebe mit Gewinnen und Verlusten) vorlägen, sei ein innerbetrieblicher Verlustausgleich durchzuführen.

12 Nur Verluste, die bis zum Ende des Veranlagungszeitraums nicht verrechnet seien, in den der Einbringungsstichtag falle, gingen über (§ 21 Z 1 UmgrStG). Die spaltende Gesellschaft habe bis zum Spaltungsstichtag entstandene Verluste des gespaltenen Vermögens primär mit anderen Einkünften desselben Jahres zu verrechnen. Nur ein darüber hinausgehender Verlust gehe über (Hinweis auf Jann, Umgründungen im Steuerrecht, Pkt 7.8.1., S. 292). Sowohl den Kommentaren als auch den UmgrStR (Rz 1184) sei zu entnehmen, dass die vom Finanzamt aufgegriffene aliquote Verlustverteilung erst dann

eintrete, wenn nach dem Verlustausgleich (nach manchen Kommentaren nach dem vertikalen Verlustausgleich) noch ein Restverlust bestehe, der dem Einbringungsvermögen nicht eindeutig zugeordnet werden könne. Nach dieser Rechtsmeinung wäre aber ein innerbetrieblicher oder horizontaler Verlustausgleich auch bei Körperschaften iSd § 7 Abs. 3 KStG 1988 möglich.

13 Die X GmbH habe jene Verluste, die den per 31. Dezember 2007 auf die R GmbH abgespaltenen Tankstellen zuzurechnen seien, vorrangig im Wege eines innerbetrieblichen Verlustausgleiches mit Gewinnen anderer Tankstellen (Teilbetriebe) ausgeglichen, weshalb der Beschwerde Folge zu geben sei, sodass im (an die Mitbeteiligte als Rechtsnachfolgerin der X GmbH ergehenden) Körperschaftsteuerbescheid 2007 ein Verlust von 3,632.188,28 EUR auszuweisen sei.

14 Eine Revision erklärte das Bundesfinanzgericht für zulässig, weil zur Frage des innerbetrieblichen Verlustausgleichs von Körperschaften keine Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes vorliege.

15 Gegen dieses Erkenntnis richtet sich die vom Finanzamt erhobene ordentliche Revision. In der Anfechtungserklärung wendet sich das Finanzamt gegen die dem angefochtenen Erkenntnis des Bundesfinanzgerichts zugrunde liegende Verlustzuordnung.

16 Die mitbeteiligte Partei hat eine Revisionsbeantwortung erstattet, aber keinen Aufwändersatz geltend gemacht.

17 Der Verwaltungsgerichtshof hat erwogen:

18 Die X GmbH hat im Wege einer Spaltung elf Tankstellen (Teilbetriebe) auf die neu errichtete R GmbH übertragen, wobei die mit Stichtag 31. Dezember 2007 erfolgte Abspaltung zur Aufnahme laut Punkt 3.1 des Spaltungs- und Übernahmungsvertrages vom 18. August 2008 in Anwendung des Spaltungsgesetzes und des Umgründungssteuergesetzes erfolgte.

19 Strittig ist, ob für Zwecke der Anwendung des § 35 UmgrStG den abgespaltenen Tankstellen (Teilbetrieben) zuzurechnende Verluste 2007 von 882.676,16 EUR vorrangig mit Gewinnen 2007 von der X GmbH verbliebenen Tankstellen (Teilbetrieben) in Höhe von 1,183.053,01 EUR verrechnet werden (so die Mitbeteiligte) oder ob dies nicht der Fall ist (so das Finanzamt). In Streit steht also letztlich, welcher Teil des Jahresverlustes 2007 der X GmbH in Anbetracht des § 35 UmgrStG von der X GmbH in den auf das Jahr 2007 folgenden Jahren als Verlustvortrag iSd § 8 Abs. 4 Z 2 KStG 1988 geltend gemacht werden kann.

20 § 1 des Bundesgesetzes über die Spaltung von Kapitalgesellschaften (SpaltG) lautet auszugsweise:

"Begriff der Spaltung

§ 1. (1) Eine Kapitalgesellschaft kann ihr Vermögen nach diesem Bundesgesetz spalten.

(2) Die Spaltung ist möglich

(...)

2. unter Fortbestand der übertragenden Gesellschaft durch

Übertragung eines oder mehrerer Vermögensteile dieser Gesellschaft im Weg der Gesamtrechtsnachfolge auf eine oder mehrere dadurch gegründete neue Kapitalgesellschaften (Abspaltung zur Neugründung) oder auf übernehmende Kapitalgesellschaften (Abspaltung zur Aufnahme) gegen Gewährung von Anteilen (Aktien oder Geschäftsanteilen) der neuen oder übernehmenden Kapitalgesellschaften an die Anteilsinhaber der übertragenden Gesellschaft.

(...)"

21 Nach dem den Verlustabzug im Falle einer Spaltung regelnden § 35 UmgrStG ist § 8 Abs. 4 Z 2 KStG 1988 nach Maßgabe des § 21 UmgrStG anzuwenden. Diese Bestimmung (in der Fassung BGBl. I Nr. 24/2007) lautet auszugsweise:

"Verlustabzug

§ 21. § 18 Abs. 6 und 7 des Einkommensteuergesetzes 1988 und § 8 Abs. 4 Z 2 des Körperschaftsteuergesetzes 1988 sind nach Maßgabe der folgenden Bestimmungen anzuwenden:

1. Verluste des Einbringenden, die bis zum

Einbringungsstichtag entstanden und bis zum Veranlagungszeitraum, in den der Einbringungsstichtag fällt, nicht verrechnet sind, gelten im Rahmen einer Buchwerteinbringung (§ 16 Abs. 1) ab dem dem Einbringungsstichtag folgenden Veranlagungszeitraum der übernehmenden Körperschaft insoweit als abzugsfähige Verluste dieser Körperschaft, als sie dem übertragenen Vermögen im Sinne des § 12 Abs. 2 zugerechnet werden können. Voraussetzung ist weiters, dass das übertragene Vermögen am Einbringungsstichtag tatsächlich vorhanden ist. § 4 Z 1 lit. c und d ist anzuwenden. Im Falle der Einbringung durch eine Gesellschaft, bei der die Gesellschafter als Mitunternehmer anzusehen sind, gelten auch die Mitunternehmer als Einbringende. (...)"

22 Gemäß § 12 Abs. 2 Z 1 UmgrStG zählen zum Vermögen Betriebe und Teilbetriebe, die der Einkunftserzielung gemäß § 2 Abs. 3 Z 1 bis 3 des Einkommensteuergesetzes 1988 dienen, wenn sie zu einem Stichtag eingebracht werden, zu dem eine Bilanz (§ 4 Abs. 1 des Einkommensteuergesetzes 1988) für den gesamten Betrieb des Einbringenden vorliegt.

23 § 21 Z 1 UmgrStG ordnet einen zwingenden objektbezogenen Verlustvortragsübergang auf die übernehmende Körperschaft mit Wirkung ab dem dem Einbringungsstichtag folgenden Veranlagungszeitraum an (vgl. beispielsweise *Wiesner/Helbich*, Umgründungen5, 171). § 21 UmgrStG verdrängt damit die Folgen des allgemeinen Steuerrechts, nach dem der Verlustabzug grundsätzlich nur dem Steuerpflichtigen zusteht, der den Verlust erwirtschaftet hat (vgl. *Doralt/Ruppe*, Steuerrecht I11, Tz 1197).

24 Die mitbeteiligte Partei zeigt zutreffend auf, dass für die Berechnung der Körperschaftsteuer der X GmbH für das Jahr 2007 im Rahmen der Körperschaftsteuerveranlagung 2007 zur Ermittlung des steuerpflichtigen Einkommens ein innerbetrieblicher Verlustausgleich vorzunehmen ist, bei dem es zu einem Ausgleich der positiven und negativen Ertragskomponenten des Betriebes der GmbH kommt. Ein solcher Ausgleich ist vom Finanzamt vorgenommen worden und hat dazu geführt, dass - aufgrund eines steuerlichen Jahresverlustes 2007 von 3,632.188,29 EUR - die Körperschaftsteuer 2007 Null Euro beträgt.

25 Eine andere Frage ist es, von wem dieser Jahresverlust - in Anbetracht der zum Ablauf des 31. Dezember 2007 vorgenommenen Spaltung der X GmbH - in den Folgejahren als Verlustvortrag iSd § 8 Abs. 4 KStG 1988 geltend gemacht werden kann. Dieser Übergang des Verlustvortragsrechts ergibt sich aus der Spezialregelung des § 35 UmgrStG iVm § 21 UmgrStG. Diese Spezialregelung kennt kein Wahlrecht, sondern stellt darauf ab, ob die Verluste dem abgespaltenen Vermögen (Teilbetrieb) zuzuordnen sind oder nicht (objektbezogener Verlustvortragsübergang).

26 Nach § 21 Z 1 UmgrStG gehen alle bis zum Einbringungsstichtag entstandenen und dem eingebrachten Vermögen zuzurechnenden Verluste, die bis zum Veranlagungszeitraum, in den der Einbringungsstichtag fällt, noch nicht verrechnet werden konnten, auf die übernehmende Körperschaft über. Dabei gelten Verluste als "verrechnet", wenn sie zur Minderung des Einkommens iSd § 7 Abs. 2 KStG 1988 geführt haben. Auf den Gesamtbetrag der "nicht verrechneten" Verluste, im gegenständlichen Fall den Betrag von 3,632.188,29 EUR, findet die Spezialregelung des objektbezogenen Verlustvortrages nach § 35 UmgrStG iVm § 21 UmgrStG Anwendung.

27 Um in Bezug auf den Verlust des Jahres, in welches der Spaltungsstichtag fällt, einen objektbezogenen Verlustvortragsübergang zu gewährleisten, ist der Gesamtbetrag des nicht verrechneten Verlustes (also das negative Jahreseinkommen der GmbH) jenem Vermögen zuzurechnen, durch das er verursacht wurde. Eine willkürliche Zuordnung von Verlustbeträgen zum abgespaltenen bzw. zum verbleibenden Vermögen stünde im Widerspruch zu den Grundsätzen des objektbezogenen Verlustvortragsübergangs. In gleicher Weise ist eine willkürliche (sei es eine vorrangige, sei es eine nachrangige) Verrechnung von dem abgespaltenen Vermögen (Teilbetrieben) zuzurechnenden laufenden Verlusten mit laufenden Gewinnen des zurückbehaltenen Vermögens (Teilbetriebe) gesetzlich nicht vorgesehen. Der Spezialregelung des § 35 UmgrStG wird nur durch eine objektbezogene Zuordnung entsprochen.

28 Für den Revisionsfall folgt daraus: Die X GmbH hat - unter Berücksichtigung der unstrittigen Feststellungen des Prüfers - im Jahr 2007 einen Gesamtverlust von 3,632.188,29 EUR erzielt, der für Zwecke des Verlustvortrages in nachfolgenden Veranlagungsjahren gemäß § 35 UmgrStG iVm § 21 UmgrStG entsprechend dem Verursachungszusammenhang auf die bei der X GmbH verbliebenen und auf die im Wege einer Spaltung auf die R GmbH übergegangenen Tankstellen aufzuteilen ist. Insoweit hat das Bundesfinanzgericht die Rechtslage verkannt.

29 Entscheidend ist allerdings, dass im Veranlagungsjahr 2007 die Spaltung noch nicht erfolgt ist und der gesamte Verlust des Veranlagungsjahres 2007 von 3,632.188,29 EUR durch die X GmbH erzielt worden ist.

30 Auch wenn der X GmbH bzw. der mitbeteiligten Partei als Rechtsnachfolgerin der X GmbH der Verlustvortrag in den Jahren nach 2007 nur in der zuvor dargestellten (mittels objektbezogener Zuordnung zu ermittelnden) Höhe und somit nicht in der im angefochtenen Erkenntnis des Bundesfinanzgerichts dargestellten Höhe zusteht, erweist sich der Spruch des angefochtenen Erkenntnisses nicht als rechtswidrig. Mit dem Spruch des Erkenntnisses wird nämlich nicht normativ über die Höhe der Verlustvorträge, die vor dem Hintergrund des § 35 UmgrStG der X GmbH verbleiben, abgesprochen.

31 Die Revision war daher gemäß § 42 Abs. 1 VwGG als unbegründet abzuweisen.

Wien, am 13. September 2018

European Case Law Identifier

ECLI:AT:VWGH:2018:RO2016150010.J00

Gericht

Verwaltungsgerichtshof

Entscheidungsdatum

28.05.2019

Geschäftszahl

Ro 2018/15/0002

Betreff

Der Verwaltungsgerichtshof hat durch den Vorsitzenden Senatspräsident Dr. Zorn, die Hofrätin Dr. Büsser sowie die Hofräte MMag. Maislinger, Mag. Novak und Dr. Sutter als Richter, unter Mitwirkung der Schriftführerin Mag.a Kratschmayr, über die Revision der W S GmbH in W, vertreten durch die CONFIDA Wolfsberg Steuerberatungsgesellschaft m.b.H. in 9400 Wolfsberg, Offnerplatzl 1, gegen das Erkenntnis des Bundesfinanzgerichts vom 24. August 2017, Zl. RV/4100102/2012, betreffend Körperschaftsteuer 2007, 2008 und 2009, zu Recht erkannt:

Spruch

Das angefochtene Erkenntnis wird wegen Rechtswidrigkeit seines Inhaltes aufgehoben.

Der Bund hat der revisionswerbenden Partei Aufwendungen in der Höhe von EUR 1.346,40 binnen zwei Wochen bei sonstiger Exekution zu ersetzen.

Begründung

1 Die revisionswerbende Gesellschaft wurde - nach den Feststellungen des Bundesfinanzgerichts (BFG) - per Notariatsakt vom 24. Juni 2004 von der Stadtgemeinde X als 100%ige Gesellschafterin errichtet. Ihr Unternehmensgegenstand liegt im Betrieb der "Stadtwerke bestehend unter anderem aus den Teilbereichen 'Abwasserentsorgung', 'Müllentsorgung' und 'Wasser' (bestehend aus 'Wasserversorgung' samt 'Stadionbad')". 2 Mit Sacheinlagevertrag vom 18. März 2005 brachte die Stadtgemeinde die Stadtwerke bestehend aus den Teilbetrieben Abfallentsorgung, Abwasserentsorgung, Wasserversorgung und städtisches Freibad (einschließlich zugehöriger Immobilien) rückwirkend zum Stichtag 30. Juni 2004 in die revisionswerbende Gesellschaft ein, und zwar ohne (zusätzliche finanzielle) Abfindung infolge Identität der Eigentums- und Beteiligungsverhältnisse zwischen einbringender Gemeinde und übernehmender GmbH.

3 Anlässlich der Einbringung erfolgte für den Betrieb "Abfallbeseitigung" der Ansatz eines Firmenwerts in Höhe von 2.115.000 EUR in der Einbringungsbilanz der wirtschaftlichen Einheit "Abfallbeseitigung", welcher - beginnend mit einer Halbjahres-AfA 2004 - in der Unternehmensbilanz der revisionswerbenden Gesellschaft auf 15 Jahre verteilt abgeschrieben wurde.

4 Aufgrund der Feststellungen einer Außenprüfung erfolgte die Wiederaufnahme der Verfahren betreffend Körperschaftsteuer für die Jahre 2007 bis 2009 (aus anderen Gründen) und ergingen die Körperschaftsteuerbescheide für die Jahre 2007 bis 2009, in denen das Finanzamt die geltend gemachte Firmenwertabschreibung nicht anerkannte.

5 Mit dem angefochtenen Erkenntnis wies das BFG die dagegen erhobene (nunmehrige) Beschwerde ab. Begründend führte es aus, strittig sei die Berücksichtigung einer Firmenwertabschreibung im Ausmaß von 86.667 EUR (ursprünglich 141.000 EUR) pro Streitjahr, nachdem im Zuge des Beschwerdeverfahrens auf der Grundlage vorgelegter Gutachten und Unterlagen von beiden Parteien ein - in eventu zu Grunde zu legenden - Firmenwert in Höhe von 1.300.000 EUR außer Streit gestellt worden sei. Dessen Berücksichtigung komme jedoch aus rechtlichen Gründen nicht in Betracht.

6 § 12 Abs. 2 Z 1 UmgrStG definiere als einbringungsfähiges Vermögen für eine Einbringung iSd des UmgrStG nur Betriebe und Teilbetriebe, die der Einkünfteerzielung gemäß § 2 Abs. 3 Z 1 bis 3 des EStG 1988 dienen. Der Systematik des KStG 1988 entsprechend seien Betriebe gewerblicher Art (BgA) von Körperschaften öffentlichen Rechts unbeschränkt körperschaftsteuerpflichtig und stellten einbringungsfähiges Vermögen im Sinne des § 12 UmgrStG dar. Betriebe einer Körperschaft öffentlichen Rechts für die Abfall-,

Abwasserbeseitigung sowie Wasserversorgung gälten jedoch gemäß § 2 Abs. 5 KStG 1988 (ex lege) als Hoheitsbetriebe, welche für Körperschaften des öffentlichen Rechts weder Steuersubjekteigenschaft noch eine unter die Einkunftsarten des § 2 Abs. 3 EStG 1988 fallende Einkunftsquelle begründeten. Mangels eines der Einkunftserzielung gemäß § 2 Abs. 3 Z 1 bis 3 EStG 1988 dienenden (Teil-) Betriebes liege kein einbringungsfähiges Vermögen "Betrieb" iSd § 12 Abs. 2 UmgrStG vor und falle nach Lehre und Rechtsprechung eine Einbringung eines Hoheitsbetriebes nicht unter Art. III UmgrStG. Eine solche "Einbringung" unterliege dem allgemeinen Ertragsteuerrecht.

7 Gemäß § 6 Z 14 lit. b EStG 1988 gelte die Einlage oder die Einbringung von Wirtschaftsgütern und sonstigem Vermögen in eine Körperschaft als Tausch im Sinne der lit. a, wenn sie nicht unter das UmgrStG falle. Dabei werde der Tausch von Wirtschaftsgütern als ein entgeltliches Rechtsgeschäft angesehen, weil nach § 6 Z 14 lit. a EStG 1988 beim Tausch eines Wirtschaftsguts gegen ein anderes Wirtschaftsgut jeweils eine Anschaffung des erworbenen

Wirtschaftsguts und eine Veräußerung des hingegebenen

Wirtschaftsguts vorliege. Als Veräußerungspreis des hingegebenen Wirtschaftsguts und als Anschaffungskosten des erworbenen Wirtschaftsguts sei jeweils der gemeine Wert des hingegebenen Wirtschaftsguts anzusetzen. Seien stille Reserven aufzudecken, könne grundsätzlich eine Gewinnrealisierung eintreten (durch den Ansatz des gemeinen Wertes des hingegebenen Wirtschaftsguts). 8 § 6 Z 14 lit. b EStG 1988 erfasse grundsätzlich auch die Einbringung von (Teil-) Betrieben. Allerdings beträfen die angeführten Umgründungen nur strukturelle Änderungen von ertragsteuerlich "steuerhängigen" Betrieben, nämlich von solchen, die der Erzielung von Einkünften gemäß § 2 Abs. 3 Z 1 bis 3 EStG 1988 dienten. Zudem seien für die Interpretation des Begriffes "Betrieb" im (ertrag)steuerlichen Sinn die allgemeinen Regeln des EStG 1988 und die dafür entwickelten Grundsätze der Lehre, Verwaltungspraxis und Judikatur heranzuziehen. Hiernach sei "Betrieb" (im ertragsteuerlichen Sinn) eine selbständige organisatorische Einheit zur Erzielung von (betrieblichen) Einkünften iSd § 2 Abs. 3 Z 1 bis 3 EStG 1988. Werde ein Hoheitsbetrieb, der nicht als "ertragsteuerlicher" Betrieb anzusehen sei, aus dem "außersteuerlichen" Bereich als Sacheinlage in eine Kapitalgesellschaft eingebracht, seien die eingebrachten (und in der "Schlussbilanz" der einbringenden Stadtgemeinde ausgewiesenen), selbständig bewertungsfähigen Wirtschaftsgüter bei der empfangenden Kapitalgesellschaft mit dem gemeinen Wert anzusetzen, weil mangels Vorliegens eines "Betriebs" im ertragsteuerlichen Sinn (nämlich eines der Erzielung von Einkünften gemäß § 2 Abs. 3 Z 1 bis 3 EStG 1988 dienenden Betriebs) nicht von der Einbringung eines solchen Betriebs ausgegangen werden könne.

9 Der zweifelsfrei im Zuge der "außersteuerlichen Tätigkeit" im Hoheitsbetrieb "Abfallbeseitigung" entstandene "originäre Firmenwert" habe aber - bei der einbringenden Stadtgemeinde - kein aktivierungsfähiges Wirtschaftsgut dargestellt, denn entsprechend der gesetzlichen Fiktion des § 6 Z 1 zweiter Satz EStG 1988 gelte der nach dem 31. Dezember 1988 entgeltlich erworbene Firmenwert bei Land- und Forstwirten und bei Gewerbetreibenden als abnutzbares Anlagevermögen iSd § 7 Abs. 1 EStG 1988, dessen Anschaffungskosten der zwingenden Anordnung des § 8 Abs. 3 EStG 1988 zufolge linear über 15 Jahre zu verteilen seien. Nach § 8 Abs. 3 EStG 1988 sei lediglich ein derivativ erworbener Firmenwert als selbständig bewertbares Wirtschaftsgut abschreibbar.

10 Unter Firmenwert sei grundsätzlich jener Wert zu verstehen, der nicht einzelnen betrieblich eingesetzten Wirtschaftsgütern zugeordnet werden könne, sondern der sich als Mehrwert über den Substanzwert der einzelnen materiellen und immateriellen Wirtschaftsgüter ergebe, also durch den Betrieb des Unternehmens im Ganzen vermittelt werde. Allerdings habe die Rechtsprechung dabei immer auf den entgeltlichen Erwerb eines "steuerhängigen" Betriebs abgestellt.

11 Mit der Aufnahme der Geltung des Tauschgrundsatzes für die Einlage oder Einbringung von Wirtschaftsgütern oder sonstigem Vermögen in § 6 Z 14 EStG 1988 sei klargestellt worden, dass die Einlagenbewertungsvorschrift des § 6 Z 5 EStG 1988 (Ansatz des Teilwertes als "betriebs"bezogenen Begriffs) auf gesellschaftsrechtliche Einlagen nicht anwendbar sei. Auf der Seite der Körperschaft, die die Einlage erhalte, liege eine Anschaffung in Form eines Tausches vor, wobei als Anschaffungskosten grundsätzlich der gemeine Wert des eingelegten Wirtschaftsguts anzusetzen sei.

12 Eine Einbringung bzw. Übertragung einzelner

Wirtschaftsgüter könne den grundsätzlichen Prinzipien des Einkommensteuergesetzes entsprechend aber nur jene

Wirtschaftsgüter betreffen, die beim Einbringenden bereits aktiviert bzw. aktivierungsfähig gewesen seien, wozu ein selbst geschaffener Firmenwert nicht zähle. Diese Wirtschaftsgüter seien nach § 6 Z 14 lit. b EStG 1988 mit dem gemeinen Wert anzusetzen, wenn - wie vorliegend und bereits dargelegt - von der Übertragung einzelner Wirtschaftsgüter auszugehen sei.

13 Damit fehle für die intendierte Aktivierung eines Firmenwertes als Unterschiedsbetrag zwischen der Summe der gemeinen Werte der eingebrachten Wirtschaftsgüter und einem höheren gemeinen Wert des Betriebs bei der streitgegenständlich als Sacheinlage zu behandelnden Einbringung des Hoheitsbetriebes nicht nur das Vorliegen eines als ertragsteuerlich "steuerhängig" zu qualifizierenden Betriebs, sondern auch ein zu Recht vorzunehmen gewesener bzw. erfolgter Ansatz des Wirtschaftsguts "Firmenwert" in der Schlussbilanz der

einlegenden Stadtgemeinde. 14 Die Revision ließ das BFG zu, weil Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofs zur Frage fehle, ob bei der Einbringung eines Hoheitsbetriebs als Sacheinlage in die von der einbringenden Stadtgemeinde errichtete Kapitalgesellschaft ein Firmenwert aktiviert werden dürfe.

15 Gegen dieses Erkenntnis wendet sich die vorliegende ordentliche Revision.

16 Der Verwaltungsgerichtshof hat erwogen:

17 Die Revision ist zulässig und berechtigt.

18 Hoheitsbetriebe einer Körperschaft öffentlichen Rechts iSd

§ 2 Abs. 5 KStG 1988 begründen weder Steuersubjekteigenschaft noch Einkünfte iSd § 2 Abs. 3 EStG 1988, weshalb sie vom Vermögensbegriff des § 12 Abs. 2 UmgrStG nicht umfasst sind (*Rabel/Ehrke-Rabel* in *Wiesner/Hirschler/Mayr*, Handbuch der Umgründungen, 2018, § 12 Rz 76; ebenso *Achatz/Mang/Lindinger*, Besteuerung der Körperschaften öffentlichen Rechts³ Rz 953 und 1119).

19 Kommt bei der Einbringung in eine Kapitalgesellschaft Art. III UmgrStG nicht zur Anwendung, richtet sich die Beurteilung eines Einbringungsvorgangs nach dem allgemeinen Steuerrecht (vgl. VwGH 29.3.2017, Ra 2015/15/0034, sowie 25.6.2014, 2009/13/0154).

20 Nach § 6 Z 14 lit. b EStG 1988 stellt die Einlage oder Einbringung von Wirtschaftsgütern und sonstigem Vermögen in eine Körperschaft einen Tauschvorgang dar. Beim Tausch von Wirtschaftsgütern liegt jeweils eine Anschaffung und eine Veräußerung vor. Es liegt somit einerseits eine Veräußerung des eingelegten Wirtschaftsguts und andererseits eine Anschaffung von neuen Gesellschaftsanteilen (im Falle einer Kapitalerhöhung) oder - wie im Revisionsfall - die Erhöhung der Anschaffungskosten bestehender Gesellschaftsanteile (Einlage ohne Kapitalerhöhung) vor (vgl. *Hofstätter/Reichel*, EStG50. Lfg § 6 Z 14 Rz 3; *Doralt*, EStG13, § 6 Tz 61).

21 Als Veräußerungspreis des hingegebenen Wirtschaftsgutes und als Anschaffungskosten des erworbenen Wirtschaftsgutes sind gemäß § 6 Z 14 EStG 1988 jeweils der gemeine Wert des hingegebenen Wirtschaftsgutes (hier des Hoheitsbetriebs) anzusetzen. 22 § 10 Abs. 2 BewG 1955 zufolge wird der gemeine Wert durch den Preis bestimmt, der im gewöhnlichen Geschäftsverkehr nach der Beschaffenheit des Wirtschaftsgutes bei einer Veräußerung zu erzielen wäre. Dabei sind alle Umstände, die den Preis beeinflussen, zu berücksichtigen. Ungewöhnliche oder persönliche Verhältnisse sind nicht zu berücksichtigen (vgl. VwGH 28.11.2002, 2000/13/0155).

23 Wenn die Gegenleistung im Einbringen eines

(Hoheits)Betriebs besteht, so ist dabei grundsätzlich auch ein möglicher Firmenwert zu berücksichtigen (vgl. VwGH 25.4.1996, 95/16/0011), denn nach § 2 Abs. 1 BewG ist der Wert wirtschaftlicher Einheiten stets "im ganzen" festzustellen. Damit ist aber auch der gemeine Wert eines Betriebs oder Teilbetriebs grundsätzlich als Fortführungswert unter Einschluss von Firmenwertkomponenten zu bestimmen, wobei der Zerschlagungs- oder Liquidationswert, die Wertuntergrenze darstellt (vgl. *Furherr* in *Kofler*, UmgrStG8 § 12 Rz 18 sowie *Rabel/Ehrke-Rabel* in *Wiesner/Hirschler/Mayr*, Handbuch, § 12 Rz 22 ff). 24 Die Anschaffungskosten dieses Firmenwerts sind auf der Seite des Erwerbers gemäß § 8 Abs. 3 EStG 1988 gleichmäßig verteilt auf fünfzehn Jahre abzusetzen.

25 Dass der Hoheitsbetrieb vor seiner Einbringung in die revisionswerbende Gesellschaft auf Ebene der (einbringenden) Stadtgemeinde als Körperschaft des öffentlichen Rechts keinen als ertragsteuerlich "steuerhängig" zu qualifizierenden Betrieb bildete und in der Schlussbilanz der einlegenden Stadtgemeinde auch kein "Firmenwert" ausgewiesen war, steht - entgegen der Rechtsansicht des BFG - der Berücksichtigung eines Firmenwerts auf Ebene der revisionswerbenden Gesellschaft nicht entgegen, hat doch erst die Einbringung des Hoheitsbetriebs in die revisionswerbende Gesellschaft zu einem steuerlichen Anschaffungsvorgang bei dieser geführt.

26 Das angefochtene Erkenntnis war daher gemäß § 42 Abs. 2 Z 1 VwGG wegen Rechtswidrigkeit seines Inhalts aufzuheben. 27 Der Ausspruch über den Aufwandersatz gründet sich auf die §§ 47 ff VwGG in Verbindung mit der VwGH-Aufwandersatzverordnung 20

14.

Wien, am 28. Mai 2019

European Case Law Identifier

ECLI:AT:VWGH:2019:RO2018150002.J00

Gericht

Verwaltungsgerichtshof

Entscheidungsdatum

03.04.2019

Geschäftszahl

Ro 2018/15/0012

Betreff

Der Verwaltungsgerichtshof hat durch den Vorsitzenden Senatspräsident Dr. Zorn und die Hofrätin Dr. Büsser sowie die Hofräte MMag. Maislinger, Mag. Novak und Dr. Sutter als Richter, unter Mitwirkung der Schriftführerin Mag. Engenhart, über die Revision des Finanzamts Linz in 4020 Linz, Bahnhofplatz 7, gegen das Erkenntnis des Bundesfinanzgerichts vom 6. Juni 2018, Zl. RV/5101672/2014, betreffend Umsatzsteuer 10-12/2013 und 1- 4/2014 (mitbeteiligte Partei: O GmbH in L, vertreten durch die KPMG Alpen-Treuhand GmbH, Wirtschaftsprüfungs- und Steuerberatungsgesellschaft in 4020 Linz, Kudlichstraße 41), zu Recht erkannt:

Spruch**Die Revision wird als unbegründet abgewiesen.**

Der Bund hat der mitbeteiligten Partei Aufwendungen in der Höhe von EUR 1.106,40 binnen zwei Wochen bei sonstiger Exekution zu ersetzen.

Begründung

1 In der Niederschrift über die Schlussbesprechung und dem Bericht über das Ergebnis der Außenprüfung vom 1. Juli 2014 wurde u. a. ausgeführt, die R GmbH (Vermieterin), habe im Jahr 2011 einen Mietvertrag mit der G GmbH (Mieterin) abgeschlossen. Für diesen Mietvertrag sei zur Umsatzsteuer optiert worden.

Mit Verschmelzungsvertrag vom 3. September 2013 sei die G GmbH auf die W GmbH verschmolzen worden. Die Eintragung der Verschmelzung im Firmenbuch sei am 18. Oktober 2013 erfolgt. Die W GmbH sei Mitglied im umsatzsteuerlichen Organkreis der mitbeteiligten gemeinnützigen GmbH.

Zivil- und abgabenrechtliche Gesamtrechtsnachfolgerin der G GmbH sei aufgrund der Verschmelzung die W GmbH. Durch die Verschmelzung gehe die G GmbH unter. Ein neues (umsatzsteuerliches) Mietverhältnis zwischen der R GmbH und der W GmbH entstehe. Gemäß § 28 Abs. 38 UStG 1994 sei § 6 Abs. 2 letzter Unterabsatz UStG 1994 idF des 1. Stabilitätsgesetzes 2012 auf Mietverhältnisse anzuwenden, die nach dem 31. August 2012 beginnen würden (sofern nicht - hier nicht gegebene - Ausnahmen vorlägen). Da sowohl die W GmbH als auch die Mitbeteiligte zu weniger als 95% umsatzsteuerpflichtige Umsätze tätigten, sei der Verzicht auf die Steuerbefreiung bei der Vermieterin nicht mehr möglich. Die Vermietung sei daher gemäß § 6 Abs. 1 Z 16 UStG 1994 unecht steuerbefreit. Daher sei der mitbeteiligten Partei der Vorsteuerabzug aus den Mietaufwendungen zu versagen.

2 Mit Bescheiden vom 9. Juli 2014 setzte das Finanzamt Umsatzsteuer gegenüber der mitbeteiligten Partei für den Zeitraum 10-12/2013 sowie 1-4/2014 fest. In der Begründung wurde auf die Niederschrift bzw. den Prüfungsbericht verwiesen.

3 Die mitbeteiligte Partei erhob gegen diese Bescheide Beschwerde. Sie machte insbesondere geltend, durch die umgründungsbedingte Gesamtrechtsnachfolge komme es nicht zu einem fiktiven "Mieterwechsel". Das Bestandsverhältnis unterliege damit nach wie vor dem Anwendungsbereich des § 6 Abs. 2 UStG 1994 in der Fassung vor dem 1. Stabilitätsgesetz 2012.

4 Mit dem angefochtenen Erkenntnis änderte das Bundesfinanzgericht die Bescheide ab indem es den Vorsteuerabzug aus den Mietaufwendungen zuerkannte. Es sprach aus, dass gegen das Erkenntnis eine Revision an den Verwaltungsgerichtshof nach Art. 133 Abs. 4 B-VG zulässig ist.

5 Begründend führte das Bundesfinanzgericht nach Wiedergabe des Verfahrensganges und Schilderung einer Vielzahl an Literaturmeinungen aus, bei einer Verschmelzung trete die aufnehmende Gesellschaft als Gesamtrechtsnachfolgerin der verschmolzenen Gesellschaft in deren Rechte und Pflichten ein. Aufgrund dieser Gesamtrechtsnachfolge werde das ursprüngliche Mietverhältnis nahtlos fortgesetzt. Da es dazu keiner neuen

Willenseinigung bedürfe, werde auch kein neues Mietverhältnis begründet. Da sohin nach dem Stichtag des 1. Stabilitätsgesetzes 2012 ein neues Mietverhältnis nicht begründet worden sei, bestehe für die Vermieterin weiterhin die Möglichkeit, die Vermietungsumsätze steuerpflichtig zu behandeln. Soweit diese Umsätze im Zusammenhang mit besteuerten Umsätzen der Mitbeteiligten stünden, stehe anteilig weiterhin der Vorsteuerabzug zu.

6 Da es zu der hier zu lösenden Rechtsfrage noch keine Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes gebe, sei die Revision für zulässig zu erklären gewesen.

7 Gegen dieses Erkenntnis wendet sich die (ordentliche) Revision des Finanzamtes.

8 Die mitbeteiligte Partei hat eine Revisionsbeantwortung eingebracht.

9 Der Verwaltungsgerichtshof hat erwogen:

10 Gemäß § 6 Abs. 1 Z 16 UStG 1994 ist die Vermietung und Verpachtung von Grundstücken - von bestimmten Ausnahmen abgesehen - steuerfrei.

11 Gemäß § 6 Abs. 2 UStG 1994 kann der Unternehmer u.a. einen Umsatz, der nach § 6 Abs. 1 Z 16 steuerfrei ist, als steuerpflichtig behandeln.

12 Nach dem mit dem 1. Stabilitätsgesetz 2012, BGBl. I Nr. 22, eingefügten letzten Unterabsatz des § 6 Abs. 2 UStG 1994 ist der Verzicht auf die Steuerbefreiung gemäß § 6 Abs. 1 Z 16 UStG 1994 nur zulässig, soweit der Leistungsempfänger das Grundstück oder einen baulich abgeschlossenen, selbständigen Teil des Grundstücks nahezu ausschließlich für Umsätze verwendet, die den Vorsteuerabzug nicht ausschließen. Der Unternehmer hat diese Voraussetzung nachzuweisen.

13 Gemäß § 28 Abs. 38 Z 1 UStG 1994 ist § 6 Abs. 2 letzter Unterabsatz in der Fassung des 1. Stabilitätsgesetzes 2012 hinsichtlich § 6 Abs. 1 Z 16 auf Miet- und Pachtverhältnisse anzuwenden, die nach dem 31. August 2012 beginnen, sofern mit der Errichtung des Gebäudes durch den Unternehmer nicht bereits vor dem 1. September 2012 begonnen wurde.

14 In den Erläuterungen zur Regierungsvorlage zum 1. Stabilitätsgesetz 2012, 1680 BlgNR 24. GP 3 und 23 f, wird u. a. ausgeführt:

"Die Option zur Steuerpflicht bei der Vermietung und Verpachtung von Grundstücken wird insoweit eingeschränkt, als dieses Recht nur mehr zusteht, wenn der Leistungsempfänger hinsichtlich dieser Leistungen zum vollen Vorsteuerabzug berechtigt ist. Diese Regelung soll unerwünschte Gestaltungen vermeiden. (...)

Errichtet ein nicht zum Vorsteuerabzug berechtigter Unternehmer ein Betriebsgebäude, steht ihm für die Errichtungskosten kein Vorsteuerabzug zu. Bisher konnte durch die Vorschaltung einer Errichtungsgesellschaft, die das Gebäude zehn Jahre steuerpflichtig an diesen Unternehmer vermietete, für die gesamten Errichtungskosten der Vorsteuerabzug geltend gemacht werden. Durch die Möglichkeit der Rückoption zur Steuerbefreiung konnte die Errichtungsgesellschaft nach zehn Jahren das Gebäude unecht steuerbefreit vermieten oder verkaufen, ohne dass es einer Berichtigung des zunächst geltend gemachten Vorsteuerabzugs bedurfte. Dadurch wurde regelmäßig nur ein Teil des Vorsteuerabzugs aus den Errichtungskosten durch die zehnjährige steuerpflichtige Vermietung ausgeglichen. Diese Fälle widersprechen im Ergebnis dem unionsrechtlich vorgegebenen Grundsatz, dass weder Privatpersonen noch unecht befreiten Unternehmern ein Vorsteuerabzug zusteht. (...)

Zur Vermeidung von Härten wird in § 28 Abs. 38 vorgesehen, dass bereits begonnene Miet- und Pachtverhältnisse (maßgeblich ist die tatsächliche Innutzungnahme) nicht unter die Neuregelung fallen. (...)"

15 Mit dem 1. Stabilitätsgesetz 2012 wurde die Option zur Steuerpflicht bei der Vermietung und Verpachtung von Grundstücken somit insoweit eingeschränkt, als der Verzicht auf die Steuerbefreiung nur mehr zulässig ist, soweit der Leistungsempfänger das Grundstück nahezu ausschließlich für Umsätze verwendet, die den Vorsteuerabzug nicht ausschließen. Nach § 28 Abs. 38 Z 1 UStG 1994 ist diese Einschränkung auf Miet- und Pachtverhältnisse anzuwenden, die nach dem 31. August 2012 beginnen es sei denn, die Errichtung des Gebäudes durch den Unternehmer hat vor dem 1.9.2012 begonnen. Eine solche Errichtung liegt hier nicht vor.

16 Nach dem Wortlaut dieser Bestimmung ist sohin entscheidend, wann das Miet- und Pachtverhältnis begonnen hat.

17 Eine Verschmelzung von Gesellschaften mit beschränkter Haftung kann insbesondere erfolgen durch Übertragung des Vermögens einer Gesellschaft (übertragende Gesellschaft) im Wege der Gesamtrechtsnachfolge auf eine andere bestehende Gesellschaft (übernehmende Gesellschaft) gegen Gewährung von Geschäftsanteilen dieser Gesellschaft (Verschmelzung durch Aufnahme; § 96 Abs. 1 Z 1 GmbHG). Durch die Verschmelzung tritt die übernehmende Gesellschaft in die der übertragende Gesellschaft treffenden Vertragspflichten auf Grund Gesamtrechtsnachfolge ohne inhaltliche Änderung ein (vgl. RIS-Justiz RS0109661).

18 Insbesondere gehen auch Bestandverträge der übertragenden Gesellschaft auf den übernehmenden Rechtsträger über. Diese Änderung der Vertragspartei führt allenfalls dazu, dass der Vermieter den

Hauptmietzins anheben kann (vgl. § 12a Abs. 2 und 3 MRG im Falle einer Änderung der rechtlichen und wirtschaftlichen Einflussmöglichkeiten bei einer juristischen Person oder einer unternehmerisch tätigen eingetragenen Personengesellschaft; vgl. etwa 5 Ob 198/09t; vgl. auch *Kalss*, Verschmelzung - Spaltung -

Umwandlung², § 225a AktG Rz 45 ff; *Warto* in Gruber/Harrer, GmbHG², § 96 Rz 100). Die Änderung der Parteien ändert aber nichts am weiterhin aufrechten Bestand des Mietverhältnisses.

19 Wenn sohin § 28 Abs. 38 UStG 1994 auf "Miet- und Pachtverhältnisse" verweist und dazu keine Einschränkungen im Hinblick auf die Vertragsparteien vorsieht, ist davon auszugehen, dass es bei Verschmelzungen ausschließlich auf das Weiterbestehen des Vertragsverhältnisses ankommt.

20 Insbesondere ist auch nicht überzeugend, dass es - wie es der Ansicht der Revision entspräche - darauf ankomme, ob der Mietvertrag ursprünglich mit der aufnehmenden oder der übertragenden Gesellschaft (einer Verschmelzung) geschlossen wurde. Gerade die Richtung der Verschmelzung ist im Allgemeinen gestaltbar (vgl. *Bruckner* in Helbich/Wiesner/Bruckner, Umgründungen, 1. Lfg, § 4 Tz 7), sodass eine daran anknüpfende Differenzierung der Regelung, die Gestaltungen vermeiden will, wenig überzeugend wäre.

21 Die Revision war daher gemäß § 42 Abs. 1 VwGG als unbegründet abzuweisen.

22 Der Ausspruch über den Aufwandsatz gründet sich auf die §§ 47 ff VwGG in Verbindung mit der VwGH-Aufwandsatzverordnung 20

14.

Wien, am 3. April 2019

European Case Law Identifier

ECLI:AT:VWGH:2019:RO2018150012.J00

URTEIL DES GERICHTSHOFS (Erste Kammer)

1. Dezember 2022(*)

„Vorlage zur Vorabentscheidung – Mehrwertsteuer – Sechste Richtlinie 77/388/EWG – Art. 4 Abs. 4 Unterabs. 2 – Steuerpflichtige – Möglichkeit der Mitgliedstaaten, Einheiten, die zwar rechtlich unabhängig, aber durch gegenseitige finanzielle, wirtschaftliche und organisatorische Beziehungen eng miteinander verbunden sind, zusammen als einen Steuerpflichtigen zu behandeln (‚Mehrwertsteuergruppe‘) – Nationale Regelung, die den Organträger der Mehrwertsteuergruppe zum einzigen Steuerpflichtigen bestimmt – Begriff ‚enge finanzielle Verbindung‘ – Erfordernis, dass der Organträger zusätzlich zu einer Mehrheitsbeteiligung über eine Stimmrechtsmehrheit verfügt – Fehlen – Beurteilung der Selbständigkeit einer wirtschaftlichen Einheit nach Maßgabe standardisierter Kriterien – Bedeutung“

In der Rechtssache C-141/20

betreffend ein Vorabentscheidungsersuchen nach Art. 267 AEUV, eingereicht vom Bundesfinanzhof (Deutschland) mit Entscheidung vom 11. Dezember 2019, beim Gerichtshof eingegangen am 23. März 2020, in dem Verfahren

Finanzamt Kiel

gegen

Norddeutsche Gesellschaft für Diakonie mbH

erlässt

DER GERICHTSHOF (Erste Kammer)

unter Mitwirkung des Kammerpräsidenten A. Arabadjiev, der Richter P. G. Xuereb (Berichterstatter), T. von Danwitz und A. Kumin sowie der Richterin I. Ziemele,

Generalanwältin : L. Medina,

Kanzler: A. Calot Escobar,

aufgrund des schriftlichen Verfahrens,

unter Berücksichtigung der Erklärungen

- der Norddeutschen Gesellschaft für Diakonie mbH, vertreten durch Rechtsanwalt B. Richter,
- der deutschen Regierung, vertreten durch J. Möller, S. Eisenberg und S. Heimerl als Bevollmächtigte,
- der italienischen Regierung, vertreten durch G. Palmieri als Bevollmächtigte im Beistand von P. Gentili, Avvocato dello Stato,
- der Europäischen Kommission, vertreten durch A. Armenia und R. Pethke als Bevollmächtigte,

nach Anhörung der Schlussanträge der Generalanwältin in der Sitzung vom 13. Januar 2022

folgendes

Urteil

- 1 Das Vorabentscheidungsersuchen betrifft die Auslegung von Art. 4 Abs. 1 und 4 sowie von Art. 21 Abs. 1 Buchst. a und Abs. 3 der Sechsten Richtlinie 77/388/EWG des Rates vom 17. Mai 1977 zur Harmonisierung der Rechtsvorschriften der Mitgliedstaaten über die Umsatzsteuern – Gemeinsames Mehrwertsteuersystem: einheitliche steuerpflichtige Bemessungsgrundlage (ABl. 1977, L 145, S. 1) in der durch die Richtlinie 2000/65/EG des Rates vom 17. Oktober 2000 (ABl. 2000, L 269, S. 44) geänderten Fassung (im Folgenden: Sechste Richtlinie).
- 2 Es ergeht im Rahmen eines Rechtsstreits zwischen dem Finanzamt Kiel (Deutschland) (im Folgenden: Finanzamt) und der Norddeutschen Gesellschaft für Diakonie mbH (im Folgenden: NGD mbH) wegen der Umsatzbesteuerung dieser Gesellschaft für das Steuerjahr 2005.

Rechtlicher Rahmen

Unionsrecht

- 3 Die Sechste Richtlinie wurde durch die Richtlinie 2006/112/EG des Rates vom 28. November 2006 über das gemeinsame Mehrwertsteuersystem (ABl. 2006, L 347, S. 1) mit Wirkung vom 1. Januar 2007 aufgehoben und ersetzt. In Anbetracht des entscheidungserheblichen Zeitraums unterliegt der Ausgangsrechtsstreit jedoch weiterhin der Sechsten Richtlinie.
- 4 Art. 4 der Sechsten Richtlinie bestimmte:

„(1) Als Steuerpflichtiger gilt, wer eine der in Absatz 2 genannten wirtschaftlichen Tätigkeiten selbständig und unabhängig von ihrem Ort ausübt, gleichgültig zu welchem Zweck und mit welchem Ergebnis.

...

(4) Der in Absatz 1 verwendete Begriff ‚selbständig‘ schließt die Lohn- und Gehaltsempfänger und sonstige Personen von der Besteuerung aus, soweit sie an ihren Arbeitgeber durch einen Arbeitsvertrag oder ein sonstiges Rechtsverhältnis gebunden sind, das hinsichtlich der Arbeitsbedingungen und des Arbeitsentgelts sowie der Verantwortlichkeit des Arbeitgebers ein Verhältnis der Unterordnung schafft.

Vorbehaltlich der Konsultation nach Artikel 29 steht es jedem Mitgliedstaat frei, im Inland ansässige Personen, die zwar rechtlich unabhängig, aber durch gegenseitige finanzielle, wirtschaftliche und organisatorische Beziehungen eng miteinander verbunden sind, zusammen als einen Steuerpflichtigen zu behandeln.

...“

- 5 Art. 21 („Steuerschuldner gegenüber dem Fiskus“) der Sechsten Richtlinie in der Fassung nach deren Art. 28g bestimmte:

„(1) Im inneren Anwendungsbereich schuldet die Mehrwertsteuer:

- a) der Steuerpflichtige, der eine steuerpflichtige Lieferung von Gegenständen durchführt bzw. eine steuerpflichtige Dienstleistung erbringt, mit Ausnahme der unter den Buchstaben b) und c) genannten Fälle.

...

(3) In den Fällen nach den Absätzen 1 und 2 können die Mitgliedstaaten bestimmen, dass eine andere Person als der Steuerschuldner die Steuer gesamtschuldnerisch zu entrichten hat.

...“

Deutsches Recht

6 § 2 des Umsatzsteuergesetzes in der auf den Ausgangsrechtsstreit anwendbaren Fassung (im Folgenden: UStG) sieht vor:

„(1) Unternehmer ist, wer eine gewerbliche oder berufliche Tätigkeit selbständig ausübt. Das Unternehmen umfasst die gesamte gewerbliche oder berufliche Tätigkeit des Unternehmers. Gewerblich oder beruflich ist jede nachhaltige Tätigkeit zur Erzielung von Einnahmen, auch wenn die Absicht, Gewinn zu erzielen, fehlt oder eine Personenvereinigung nur gegenüber ihren Mitgliedern tätig wird.

(2) Die gewerbliche oder berufliche Tätigkeit wird nicht selbständig ausgeübt,

...

2. wenn eine juristische Person nach dem Gesamtbild der tatsächlichen Verhältnisse finanziell, wirtschaftlich und organisatorisch in das Unternehmen des Organträgers eingegliedert ist (Organschaft). Die Wirkungen der Organschaft sind auf Innenleistungen zwischen den im Inland gelegenen Unternehmensteilen beschränkt. Diese Unternehmensteile sind als ein Unternehmen zu behandeln. Hat der Organträger seine Geschäftsleitung im Ausland, gilt der wirtschaftlich bedeutendste Unternehmensteil im Inland als der Unternehmer.

...“

7 In § 13a Abs. 1 UStG heißt es:

„Steuerschuldner ist in den Fällen

1. des § 1 Abs. 1 Nr. 1 und des § 14c Abs. 1 der Unternehmer;

...“

8 § 73 der Abgabenordnung in der auf den Ausgangsrechtsstreit anwendbaren Fassung (im Folgenden: AO) bestimmt:

„Eine Organgesellschaft haftet für solche Steuern des Organträgers, für welche die Organschaft zwischen ihnen steuerlich von Bedeutung ist. ...“

Ausgangsverfahren und Vorlagefragen

9 Die NGD mbH ist eine Gesellschaft mit beschränkter Haftung nach deutschem Recht, die durch notarielle Urkunde vom 29. August 2005 errichtet wurde. Ihre Gesellschafter A, eine Körperschaft des öffentlichen Rechts, und C e. V., ein eingetragener Verein, halten eine Beteiligung von 51 % bzw. 49 %. Im Jahr 2005 war E, der Geschäftsführer der NGD mbH, zugleich Geschäftsführer von A und geschäftsführender Vorstand des C e. V.

10 § 7 Abs. 2 des Gesellschaftsvertrags der NGD mbH enthielt folgende Regelung zur Zusammensetzung der Gesellschafterversammlung und zu den Stimmrechten in dieser Versammlung:

„Die Gesellschafterversammlung wird gebildet aus den Mitgliedern des Hilfswerksausschusses der A und des Hauptausschusses des C e. V. Jeder Gesellschafter hat 7 Stimmen und entsendet in die Gesellschafterversammlung bis zu 7 Vertreter/innen, die für diese Gesellschaft ausschließlich ehrenamtlich tätig sind. Vorbehaltlich der nachfolgenden Regelungen hat jeder/e Vertreter/in eine Stimme und entscheidet nach eigenem pflichtgemäßem Ermessen und ist dabei nicht an Vorgaben des ihn entsendenden Gesellschafters gebunden.

Eine Ausnahme gilt nur für Entscheidungen, die unmittelbar das jeweils von einem Gesellschafter der Gesellschaft zur Verfügung gestellte Anlagevermögen betreffen; in diesem Fall können die Stimmen nur pro Gesellschafter einheitlich abgegeben werden und die Vertreter/innen sind an die Anweisungen des entsendenden Gesellschafters gebunden. Können sie sich untereinander nicht einigen, gelten alle 7 Stimmen des betroffenen Gesellschafters als in der Weise abgegeben, wie die Mehrheit der von ihm entsandten Vertreter/innen abgestimmt hat.“

- 11 In einer Gesellschafterversammlung, die am 1. Dezember 2005 stattfand, wurde beschlossen, den Gesellschaftsvertrag der NGD mbH zu ändern und seinen § 7 Abs. 2 Unterabs. 2 wie folgt zu formulieren:

„Eine Ausnahme gilt nur für Entscheidungen, die unmittelbar das jeweils von einem Gesellschafter der Gesellschaft zur Verfügung gestellte Anlagevermögen betreffen oder für die ein Gesellschafter einheitliche Stimmabgabe beantragt. In diesem Fall können die Stimmen nur pro Gesellschafter einheitlich abgegeben werden und die Vertreter/innen sind an die Anweisungen des entsendenden Gesellschafters gebunden. Können sie sich untereinander nicht einigen, gelten alle 7 Stimmen des betroffenen Gesellschafters als in der Weise abgegeben, wie die Mehrheit der von ihm entsandten Vertreter/innen abgestimmt hat. Bei einheitlicher Stimmabgabe werden die Stimmen gemäß dem Gesellschaftsanteil gewertet.“

- 12 Nach den Erläuterungen des vorlegenden Gerichts trat diese Änderung jedoch erst nach der Gesellschafterversammlung vom 9. Dezember 2010 in Kraft, als der so geänderte Gesellschaftsvertrag erneut notariell beurkundet und in das Handelsregister eingetragen wurde.
- 13 Aus dem Vorlagebeschluss geht hervor, dass der Prüfer im Rahmen einer Außenprüfung bei der NGD mbH annahm, dass es im betreffenden Steuerjahr an einer finanziellen Eingliederung der NGD mbH in die Organträgerin A gefehlt habe. Somit könne bei ihnen nicht von einer „Organschaft“ im Sinne von § 2 Abs. 2 Nr. 2 UStG ausgegangen werden, der die in Art. 4 Abs. 4 Unterabs. 2 der Sechsten Richtlinie vorgesehene Möglichkeit im deutschen Recht umsetzen solle.
- 14 Diese Schlussfolgerung sei damit begründet gewesen, dass A aufgrund der Regelungen in § 7 des Gesellschaftsvertrags der NGD mbH sowohl in der ursprünglichen als auch in der geänderten Fassung nicht über eine Stimmrechtsmehrheit verfügt habe und damit nicht in der Lage gewesen sei, Beschlüsse bei dieser Gesellschaft durchzusetzen, obwohl sie mit 51 % mehrheitlich am Gesellschaftskapital beteiligt gewesen sei. Die von der NGD mbH erzielten Umsätze zum Regelsteuersatz gegenüber Dritten und aus den Leistungen gegenüber A seien damit bei der NGD mbH als „Unternehmerin“ im Sinne von § 2 Abs. 1 UStG zu erfassen.
- 15 Mit Bescheid vom 30. Mai 2014 folgte das Finanzamt der Auffassung des Prüfers.
- 16 Nachdem das Finanzamt den Einspruch der NGD mbH gegen diesen Bescheid mit Entscheidung vom 3. Februar 2017 zurückgewiesen hatte, erhob die NGD mbH Klage gegen diese Entscheidung.
- 17 Das Schleswig-Holsteinische Finanzgericht (Deutschland) gab dieser Klage mit Urteil vom 6. Februar 2018 statt und entschied, dass die Voraussetzung der finanziellen Eingliederung in die Organträgerin A erfüllt sei, und zwar auf der Grundlage sowohl der geänderten Fassung des Gesellschaftsvertrags der NGD mbH als auch dessen ursprünglicher Fassung, die im betreffenden Steuerjahr in Kraft gewesen sei.

- 18 Insoweit war das Finanzgericht der Auffassung, aus der Rechtsprechung des Gerichtshofs ergebe sich, dass ein Unterordnungsverhältnis zwischen einer Organgesellschaft und dem Organträger nicht notwendige Voraussetzung für die Bildung einer Gruppe sei, die aus rechtlich unabhängigen, aber durch gegenseitige finanzielle, wirtschaftliche und organisatorische Beziehungen eng miteinander verbundenen Personen bestehe (im Folgenden: Mehrwertsteuergruppe) (Urteil vom 16. Juli 2015, Larentia + Minerva und Marenave Schifffahrt, C-108/14 und C-109/14, EU:C:2015:496, Rn. 44 und 45), und dass das vom Finanzamt aufgestellte Erfordernis, zusätzlich zu der Mehrheitsbeteiligung über eine Stimmrechtsmehrheit bei den anderen Mitgliedern der Gruppe zu verfügen, demnach über das hinausgehe, was zur Erreichung der Ziele der Verhinderung missbräuchlicher Praktiken oder Verhaltensweisen und der Bekämpfung von Steuerhinterziehung oder -umgehung geeignet und erforderlich sei.
- 19 Das Finanzamt legte gegen dieses Urteil Revision beim Bundesfinanzhof (Deutschland) ein und rügte eine Verletzung von § 2 Abs. 2 Nr. 2 Satz 1 UStG, da die für eine Organschaft erforderliche finanzielle Eingliederung der NGD mbH in die Organträgerin A fehle.
- 20 Das vorlegende Gericht weist zunächst darauf hin, dass die Revision bei isolierter Beurteilung des Ausgangsrechtsstreits nach dem geltenden nationalen Recht begründet wäre, da nach diesem Recht für die Einstufung als Organschaft die finanzielle Eingliederung erforderlich sei, die verlange, dass der Organträger die Mehrheit der Stimmrechte habe. Auch nachdem das Urteil vom 16. Juli 2015, Larentia + Minerva und Marenave Schifffahrt (C-108/14 und C-109/14, EU:C:2015:496), ergangen sei, sei nach der Rechtsprechung des Bundesfinanzhofs ein Über- und Unterordnungsverhältnis, das mittlerweile als „Eingliederung mit Durchgriffsrechten“ bezeichnet werde, im Rahmen von § 2 Abs. 2 Nr. 2 Satz 1 UStG weiterhin erforderlich.
- 21 Zudem ergebe sich aus der Rechtsprechung des Bundesfinanzhofs, dass die Steuerschuld nach nationalem Recht auf den Organträger verlagert werde, der sicherstellen können müsse, dass die Umsätze jedes der im Organkreis zusammengefassten Unternehmen ordnungsgemäß versteuert würden. Somit habe der Organträger die Aufgabe wahrzunehmen, die Umsatzsteuer für alle Leistungen einzunehmen, die diese Unternehmen gegenüber Dritten erbrächten; er allein könne die Steuererklärung für alle diese Unternehmen abgeben.
- 22 Schließlich hebt das vorlegende Gericht hervor, dass es im Rahmen der Prüfung, die es im Hinblick auf § 2 Abs. 2 Nr. 2 Satz 1 UStG vorzunehmen habe, *per se* dem Umstand Rechnung tragen müsse, dass nach dieser Vorschrift die gewerbliche oder berufliche Tätigkeit der Organgesellschaften, die in den Organträger der Gruppe eingegliedert seien, zu der diese Gesellschaften gehörten, nicht als selbständig ausgeübt angesehen werde. Somit würden jegliche Umsätze der Organgesellschaften dem Organträger zugerechnet. Dieser sei Schuldner der auf alle diese Umsätze entfallenden Umsatzsteuer.
- 23 Das vorlegende Gericht hegt jedoch Zweifel an der Vereinbarkeit der im Ausgangsverfahren in Rede stehenden nationalen Regelung mit Art. 4 Abs. 4 Unterabs. 1 der Sechsten Richtlinie in der Auslegung durch den Gerichtshof, insbesondere unter Berücksichtigung der in dieser Regelung aufgestellten Voraussetzung in Bezug auf das Über- und Unterordnungsverhältnis.
- 24 Da nach der Rechtsprechung des Gerichtshofs, wenn eine Mehrwertsteuergruppe angenommen werde, diese selbst die Mehrwertsteuer schulde, die auf den von sämtlichen ihrer Mitglieder erzielten Umsatz entfalle (Urteile vom 22. Mai 2008, Ampliscentifica und Amplifin, C-162/07, EU:C:2008:301, Rn. 20, und vom 17. September 2014, Skandia America [USA], filial Sverige, C-7/13, EU:C:2014:2225, Rn. 29, 35 und 37 sowie Tenor), schließe es die Verschmelzung einer solchen Mehrwertsteuergruppe zu einem einzigen Steuerpflichtigen im Sinne von Art. 4 Abs. 4 Unterabs. 2 der Sechsten Richtlinie insbesondere aus, dass die Mitglieder der Gruppe (also auch der Organträger) weiterhin Mehrwertsteuererklärungen abgaben und als individuelle Steuerpflichtige angesehen würden.
- 25 Falls der Gerichtshof entscheiden sollte, dass Art. 4 Abs. 4 der Sechsten Richtlinie der Praxis

entgegenstehe, nicht die Mehrwertsteuergruppe selbst, sondern eines ihrer Mitglieder, nämlich ihren Organträger, als einzigen Steuerpflichtigen zu bestimmen, stelle sich anschließend die Frage, ob sich ein Mitglied dieser Gruppe auf die etwaige Unionsrechtswidrigkeit des nationalen Rechts berufen könne. Insoweit weist das vorlegende Gericht darauf hin, dass Art. 4 Abs. 4 der Sechsten Richtlinie gemäß dem Urteil vom 16. Juli 2015, *Larentia + Minerva und Marenave Schifffahrt* (C-108/14 und C-109/14, EU:C:2015:496), keine unmittelbare Wirkung habe, fragt sich aber, ob sich ein Mitglied einer Mehrwertsteuergruppe hierfür nicht möglicherweise auf Art. 21 Abs. 1 Buchst. a dieser Richtlinie stützen könne.

- 26 Außerdem fragt sich das vorlegende Gericht, welcher Maßstab im Rahmen der Prüfung anzulegen ist, die es vorzunehmen habe, um zu bestimmen, ob das Kriterium der finanziellen Eingliederung im Sinne von § 2 Abs. 2 Nr. 2 Satz 1 UStG im vorliegenden Fall erfüllt sei. Insbesondere fragt es sich, ob dieses Kriterium dahin auszulegen ist, dass der Organträger nicht nur über eine Mehrheit der Anteile an den Organgesellschaften, sondern auch über eine Mehrheit der Stimmrechte bei diesen Gesellschaften verfügen muss.
- 27 In diesem Kontext weist es darauf hin, dass nach den anwendbaren nationalen Vorschriften der Organträger gegen die Organgesellschaften einen finanziellen Ausgleichsanspruch gegebenenfalls gerichtlich durchsetzen könne, so dass im Innenverhältnis der Gruppe die Steuerlast von jedem ihrer Mitglieder jeweils entsprechend seinem Umsatz, aus dem die zu zahlende Umsatzsteuer herrühre, zu tragen sei.
- 28 Das vorlegende Gericht fragt sich auch, ob die deutsche Regelung der Organschaft alternativ durch Art. 4 Abs. 1 der Sechsten Richtlinie in Verbindung mit deren Art. 4 Abs. 4 Unterabs. 1 gerechtfertigt sein könnte. Wäre dies der Fall, wäre die Revision des Finanzamts unabhängig von den Antworten auf die ersten drei Vorlagefragen begründet.
- 29 Hierzu vertritt das vorlegende Gericht im Wesentlichen die Auffassung, dass nicht ausgeschlossen werden könne, dass die nach deutschem Recht für die Beurteilung des Bestehens einer Organschaft geltenden sehr strengen Kriterien der Unterordnung der Organgesellschaften gegenüber dem Organträger durch die in der vorstehenden Randnummer genannten Vorschriften zusammen betrachtet gerechtfertigt sein könnten.
- 30 In Anbetracht des Umstands, dass bei diesen Gesellschaften nach den anwendbaren nationalen Vorschriften davon ausgegangen werde, dass sie keinen eigenen Willen hätten, weil sie in einem Verhältnis der Unterordnung zum Organträger der Gruppe, der sie angehörten, stünden, erfüllten sie nicht die Voraussetzung der Selbständigkeit im Sinne von Art. 4 Abs. 1 der Sechsten Richtlinie. Die Mitgliedstaaten seien berechtigt, Gesellschaften, die die Kriterien der Selbständigkeit nicht erfüllten, nicht als Steuerpflichtige anzusehen, so dass ihr Umsatz und damit die auf diesen entfallende Umsatzsteuer dem Organträger aufgrund des zwischen ihm und diesen Gesellschaften bestehenden Unterordnungsverhältnisses zuzurechnen sei.
- 31 Allerdings ist aus Sicht des vorlegenden Gerichts zweifelhaft, ob die Mitgliedstaaten wirklich berechtigt sind, im Wege der Typisierung zu konkretisieren, in welchen Fällen davon auszugehen ist, dass bestimmte Gesellschaften keinen eigenen Willen haben und daher nicht selbständig im Sinne von Art. 4 Abs. 1 der Sechsten Richtlinie sind.
- 32 Das deutsche Verfassungsrecht billige dem deutschen Gesetzgeber eine derartige Befugnis zur Typisierung zu. Dies sei dadurch gerechtfertigt, dass, da es sich bei der Festlegung, wer Steuerpflichtiger sei, um eine Regelung handle, die sich finanziell belastend auswirken könne, die Gesellschaften, die als Steuerpflichtige eingestuft würden, über ihre steuerlichen Verpflichtungen nicht im Unklaren gelassen werden dürften. Darüber hinaus könnte die vom deutschen Gesetzgeber vorgenommene Typisierung durch eine Auslegung von Art. 4 Abs. 4 Unterabs. 1 der Sechsten Richtlinie anhand seines Kontextes und seiner Entstehungsgeschichte bestätigt werden.
- 33 Zum letztgenannten Aspekt sei im Übrigen zu berücksichtigen, dass Anhang A der Zweiten

Richtlinie 67/228/EWG des Rates vom 11. April 1967 zur Harmonisierung der Rechtsvorschriften der Mitgliedstaaten über die Umsatzsteuern – Struktur und Anwendungsmodalitäten des gemeinsamen Mehrwertsteuersystems (ABl. 1967, L 71, S. 1303) dazu gedient zu haben scheine, die in Deutschland bereits bestehende Organschaftsregelung unionsrechtlich derart zu legitimieren, dass Deutschland diese Regelung beibehalten dürfe.

34 Vor diesem Hintergrund hat der Bundesfinanzhof (Deutschland) beschlossen, das Verfahren auszusetzen und dem Gerichtshof folgende Fragen zur Vorabentscheidung vorzulegen:

1. Sind Art. 4 Abs. 4 Unterabs. 2 in Verbindung mit Art. 21 Abs. 1 Buchst. a und Abs. 3 der Sechsten Richtlinie dahin gehend auszulegen, dass sie es einem Mitgliedstaat gestatten, anstelle der Mehrwertsteuergruppe (des Organkreises) ein Mitglied der Mehrwertsteuergruppe (den Organträger) zum Steuerpflichtigen zu bestimmen?
2. Falls die Frage 1 verneint wird: Sind Art. 4 Abs. 4 Unterabs. 2 in Verbindung mit Art. 21 Abs. 1 Buchst. a und Abs. 3 der Sechsten Richtlinie insoweit berufbar?
3. Ist bei der nach Rn. 46 des Urteils vom 16. Juli 2015, *Larentia + Minerva und Marenave Schiffahrt* (C-108/14 und C-109/14, EU:C:2015:496, Rn. 44 und 45), vorzunehmenden Prüfung, ob das in § 2 Abs. 2 Nr. 2 Satz 1 UStG enthaltene Erfordernis der finanziellen Eingliederung eine zulässige Maßnahme darstellt, die für die Erreichung der Ziele der Verhinderung missbräuchlicher Praktiken oder Verhaltensweisen und der Vermeidung von Steuerhinterziehung oder -umgehung erforderlich und geeignet ist, ein strenger oder ein großzügiger Maßstab anzulegen?
4. Sind Art. 4 Abs. 1 und Abs. 4 Unterabs. 1 der Sechsten Richtlinie dahin gehend auszulegen, dass sie es einem Mitgliedstaat gestatten, im Wege der Typisierung eine Person als nicht selbständig im Sinne des Art. 4 Abs. 1 dieser Richtlinie anzusehen, wenn sie in der Weise finanziell, wirtschaftlich und organisatorisch in das Unternehmen eines anderen Unternehmers (Organträgers) eingegliedert ist, dass der Organträger seinen Willen bei der Person durchsetzen und dadurch eine abweichende Willensbildung bei der Person verhindern kann?

Zu den Vorlagefragen

Zur Zulässigkeit

- 35 Die deutsche Regierung macht in erster Linie geltend, dass die erste, die zweite und die vierte Frage unzulässig seien, da sie für die Entscheidung des Ausgangsrechtsstreits nicht erheblich seien, weil dieser nur die Frage betreffe, ob zwischen der NGD mbH und der Organträgerin A eine hinreichende finanzielle Eingliederung im Sinne von § 2 Abs. 2 Nr. 2 Satz 1 UStG im Licht von Art. 4 Abs. 4 Unterabs. 2 der Sechsten Richtlinie bestehe.
- 36 Nur wenn diese Frage zu bejahen sei, was im Wesentlichen bedeute, dass die beiden oben genannten Einheiten als eine Mehrwertsteuergruppe anzusehen seien – was die deutsche Regierung verneint –, stellten sich die den anderen Vorlagefragen zugrunde liegenden Problematiken.
- 37 Insoweit ist darauf hinzuweisen, dass es nach ständiger Rechtsprechung des Gerichtshofs im Rahmen der durch Art. 267 AEUV geschaffenen Zusammenarbeit zwischen ihm und den nationalen Gerichten allein Sache des mit dem Rechtsstreit befassten nationalen Gerichts ist, in dessen Verantwortungsbereich die zu erlassende gerichtliche Entscheidung fällt, im Hinblick auf die Besonderheiten der Rechtssache sowohl die Erforderlichkeit einer Vorabentscheidung zum Erlass seines Urteils als auch die Erheblichkeit der dem Gerichtshof vorgelegten Fragen zu beurteilen. Sofern die vorgelegten Fragen die Auslegung des Unionsrechts betreffen, ist der Gerichtshof somit grundsätzlich gehalten, darüber zu befinden (vgl. u. a. Urteil vom 22. September 2016, *Microsoft Mobile Sales International u. a.*, C-110/15, EU:C:2016:717, Rn. 18 und die dort angeführte

Rechtsprechung).

- 38 Der Gerichtshof kann die Beantwortung einer Vorlagefrage eines nationalen Gerichts nur ablehnen, wenn die erbetene Auslegung des Unionsrechts offensichtlich in keinem Zusammenhang mit den Gegebenheiten oder dem Gegenstand des Ausgangsrechtsstreits steht, wenn das Problem hypothetischer Natur ist oder wenn der Gerichtshof nicht über die tatsächlichen und rechtlichen Angaben verfügt, die für eine zweckdienliche Beantwortung der ihm vorgelegten Fragen erforderlich sind (vgl. u. a. Urteil vom 22. September 2016, Microsoft Mobile Sales International u. a., C-110/15, EU:C:2016:717, Rn. 19 und die dort angeführte Rechtsprechung).
- 39 Dies ist hier jedoch nicht der Fall, da die erste, die zweite und die vierte der dem Gerichtshof vorgelegten Fragen, die im Übrigen die Auslegung des Unionsrechts betreffen, keineswegs hypothetisch sind und ein Zusammenhang mit den Gegebenheiten des Ausgangsrechtsstreits dargetan ist, denn diese Fragen betreffen die Auslegung von Vorschriften des Unionsrechts, die für die Entscheidung im Ausgangsverfahren maßgeblich sind, worauf das vorlegende Gericht in seinem Vorlagebeschluss ausdrücklich hingewiesen hat.
- 40 Insbesondere ist für die Entscheidung des Ausgangsrechtsstreits von Interesse, ob die nach der deutschen Regelung für die Bestimmung des einzigen Steuerpflichtigen einer Mehrwertsteuergruppe geltenden Anforderungen sowie die Art und Weise, in der die fehlende Selbständigkeit von Mitgliedern einer solchen Gruppe gegenüber deren Organträger nach dieser Regelung beurteilt wird, mit Art. 4 Abs. 4 Unterabs. 2 der Sechsten Richtlinie vereinbar sind, da sich danach bestimmt, ob der Revision des Finanzamts stattzugeben ist.
- 41 Die erste, die zweite und die vierte Vorlagefrage sind daher zulässig.

Zur Beantwortung der Vorlagefragen

Zur ersten Frage

- 42 Mit seiner ersten Frage möchte das vorlegende Gericht wissen, ob Art. 4 Abs. 4 Unterabs. 2 der Sechsten Richtlinie dahin auszulegen ist, dass er es einem Mitgliedstaat verwehrt, nicht die Mehrwertsteuergruppe selbst, sondern ein Mitglied dieser Gruppe, nämlich ihren Organträger, zum einzigen Steuerpflichtigen für Mehrwertsteuerzwecke zu bestimmen.
- 43 Nach ständiger Rechtsprechung des Gerichtshofs sind bei der Auslegung einer Vorschrift des Unionsrechts nicht nur ihr Wortlaut, sondern auch ihr Kontext und die Ziele zu berücksichtigen, die mit der Regelung, zu der sie gehört, verfolgt werden (vgl. u. a. Urteil vom 24. Februar 2022, Airhelp [Verspätung des Alternativflugs], C-451/20, EU:C:2022:123, Rn. 22 und die dort angeführte Rechtsprechung).
- 44 Aus dem Wortlaut von Art. 4 Abs. 4 Unterabs. 2 der Sechsten Richtlinie ergibt sich, dass er es jedem Mitgliedstaat gestattet, mehrere Einheiten zusammen als einen Steuerpflichtigen zu behandeln, wenn sie im Gebiet dieses Mitgliedstaats ansässig sind und zwar rechtlich unabhängig, aber durch gegenseitige finanzielle, wirtschaftliche und organisatorische Beziehungen eng miteinander verbunden sind. Dieser Artikel macht nach seinem Wortlaut seine Anwendung nicht von weiteren Voraussetzungen abhängig. Er sieht für die Mitgliedstaaten auch nicht die Möglichkeit vor, den Wirtschaftsteilnehmern weitere Bedingungen für die Bildung einer Mehrwertsteuergruppe aufzubürden (vgl. in diesem Sinne Urteil vom 25. April 2013, Kommission/Schweden, C-480/10, EU:C:2013:263, Rn. 35 und die dort angeführte Rechtsprechung).
- 45 Die Umsetzung der in Art. 4 Abs. 4 Unterabs. 2 der Sechsten Richtlinie vorgesehenen Regelung verlangt, dass die aufgrund dieser Bestimmung erlassene nationale Regelung es Einheiten, zwischen denen finanzielle, wirtschaftliche und organisatorische Verbindungen bestehen, gestattet, nicht mehr als getrennte Mehrwertsteuerpflichtige, sondern zusammen als ein Steuerpflichtiger behandelt zu werden. Somit können, wenn ein Mitgliedstaat von dieser Bestimmung Gebrauch macht, die

untergeordnete Einheit oder die untergeordneten Einheiten im Sinne dieser Vorschrift nicht als Steuerpflichtiger oder Steuerpflichtige im Sinne von Art. 4 Abs. 1 der Sechsten Richtlinie gelten (vgl. in diesem Sinne Urteil vom 22. Mai 2008, *Ampliscientifica und Amplifin*, C-162/07, EU:C:2008:301, Rn. 19 und die dort angeführte Rechtsprechung).

- 46 Daraus folgt, dass die Verschmelzung zu einem einzigen Steuerpflichtigen gemäß Art. 4 Abs. 4 Unterabs. 2 der Sechsten Richtlinie es ausschließt, dass die Mitglieder der Mehrwertsteuergruppe weiterhin getrennt Mehrwertsteuererklärungen abgeben und innerhalb und außerhalb ihrer Gruppe weiter als Steuerpflichtige angesehen werden, da nur der einzige Steuerpflichtige befugt ist, diese Erklärungen abzugeben. Diese Vorschrift setzt somit, wenn ein Mitgliedstaat von ihr Gebrauch macht, zwingend voraus, dass die nationale Umsetzungsregelung einen einzigen Steuerpflichtigen vorsieht und dass der Gruppe nur eine Mehrwertsteuernummer zugeteilt wird (Urteil vom 22. Mai 2008, *Ampliscientifica und Amplifin*, C-162/07, EU:C:2008:301, Rn. 19 und 20).
- 47 Folglich sind in einer solchen Situation die von einem Dritten zugunsten eines Mitglieds der Mehrwertsteuergruppe erbrachten Dienstleistungen für die Zwecke der Mehrwertsteuer nicht als zugunsten dieses Mitglieds, sondern vielmehr als zugunsten der Mehrwertsteuergruppe, der es angehört, erbracht anzusehen (vgl. in diesem Sinne Urteil vom 18. November 2020, *Kaplan International Colleges UK*, C-77/19, EU:C:2020:934, Rn. 46 und die dort angeführte Rechtsprechung).
- 48 Was den Kontext von Art. 4 Abs. 4 Unterabs. 2 der Sechsten Richtlinie betrifft, geht weder aus dieser Vorschrift noch aus der durch diese Richtlinie eingeführten Regelung hervor, dass diese Vorschrift eine Ausnahme- oder Sondervorschrift darstellt, die restriktiv ausgelegt werden müsste. Wie sich aus der Rechtsprechung des Gerichtshofs ergibt, darf die Voraussetzung des Vorliegens einer engen Verbindung durch finanzielle Beziehungen nicht restriktiv ausgelegt werden (vgl. entsprechend zu Art. 11 der Mehrwertsteuerrichtlinie Urteile vom 25. April 2013, *Kommission/Schweden*, C-480/10, EU:C:2013:263, Rn. 36, und vom 15. April 2021, *Finanzamt für Körperschaften Berlin*, C-868/19, nicht veröffentlicht, EU:C:2021:285, Rn. 45).
- 49 Zu den mit Art. 4 Abs. 4 Unterabs. 2 der Sechsten Richtlinie verfolgten Zielen ist zunächst darauf hinzuweisen, dass aus der Begründung des Kommissionsvorschlags (KOM[73] 950 endg.), der zum Erlass der Sechsten Richtlinie geführt hat, hervorgeht, dass der Unionsgesetzgeber es den Mitgliedstaaten durch den Erlass dieser Vorschrift ermöglichen wollte, die Eigenschaft des Steuerpflichtigen nicht systematisch an das Merkmal der „rein rechtlichen Selbständigkeit“ zu knüpfen, und zwar aus Gründen der Verwaltungsvereinfachung oder zur Verhinderung bestimmter Missbräuche, wie z. B. der Aufspaltung eines Unternehmens zwischen mehreren Steuerpflichtigen, um in den Genuss einer Sonderregelung zu gelangen (vgl. in diesem Sinne Urteile vom 25. April 2013, *Kommission/Schweden*, C-480/10, EU:C:2013:263, Rn. 37 und die dort angeführte Rechtsprechung, und vom 15. April 2021, *Finanzamt für Körperschaften Berlin*, C-868/19, nicht veröffentlicht, EU:C:2021:285, Rn. 35 und die dort angeführte Rechtsprechung).
- 50 Zwar enthielt die Sechste Richtlinie bis zum Inkrafttreten ihres durch die Richtlinie 2006/69/EG des Rates vom 24. Juli 2006 zur Änderung der Richtlinie 77/388/EWG hinsichtlich bestimmter Maßnahmen zur Bekämpfung der Steuerhinterziehung oder -umgehung, zur Vereinfachung der Erhebung der Mehrwertsteuer sowie zur Aufhebung bestimmter Entscheidungen über die Genehmigung von Ausnahmeregelungen (ABl. 2006, L 221, S. 9) eingeführten Art. 4 Abs. 4 Unterabs. 3 keine ausdrücklichen Bestimmungen, durch die den Mitgliedstaaten die Befugnis verliehen worden wäre, zur Bekämpfung von Steuerhinterziehung oder -umgehung erforderliche Maßnahmen zu erlassen, doch war den Mitgliedstaaten dadurch nicht die Möglichkeit genommen, vor dem Inkrafttreten dieser Bestimmung solche Maßnahmen zu erlassen, da die Bekämpfung von Steuerhinterziehung und -umgehung durch die Mitgliedstaaten ein Ziel darstellt, das von der Sechsten Richtlinie anerkannt und gefördert wird, selbst wenn eine ausdrückliche Ermächtigung durch den Unionsgesetzgeber fehlt (vgl. in diesem Sinne Urteil vom 16. Juli 2015, *Larentia + Minerva und Marenave Schifffahrt*, C-108/14 und C-109/14, EU:C:2015:496, Rn. 42 und die dort

angeführte Rechtsprechung).

- 51 Daher konnten die Mitgliedstaaten bei der Anwendung von Art. 4 Abs. 4 Unterabs. 2 der Sechsten Richtlinie im Rahmen ihres Ermessens die Anwendung der Regelung über die Mehrwertsteuergruppe bestimmten Beschränkungen unterwerfen, sofern diese den Zielen der Richtlinie entsprechen, die auf die Verhinderung missbräuchlicher Praktiken oder Verhaltensweisen und die Bekämpfung von Steuerhinterziehung oder -umgehung abzielt (vgl. in diesem Sinne Urteil vom 16. Juli 2015, *Larentia + Minerva und Marenave Schifffahrt*, C-108/14 und C-109/14, EU:C:2015:496, Rn. 41 und die dort angeführte Rechtsprechung).
- 52 Im vorliegenden Fall ergibt sich aus den Erläuterungen des vorlegenden Gerichts und der deutschen Regierung zunächst, dass der deutsche Gesetzgeber von der ihm mit Art. 4 Abs. 4 Unterabs. 2 der Sechsten Richtlinie eingeräumten Befugnis durch § 2 Abs. 2 Nr. 2 UStG Gebrauch gemacht hat, der vorsieht, dass „Organschaften“ gebildet werden können.
- 53 Des Weiteren geht aus diesen Erläuterungen hervor, dass nach deutschem Recht der Organträger einer Mehrwertsteuergruppe zwar als einziger Steuerpflichtiger dieser Gruppe im Sinne von Art. 4 Abs. 4 Unterabs. 2 der Sechsten Richtlinie angesehen wird, § 73 AO jedoch vorsieht, dass eine Organgesellschaft gegebenenfalls für solche Steuern der anderen Mitglieder der Gruppe, der sie angehört, einschließlich des Organträgers haftet, für die die Organschaft zwischen ihnen steuerlich von Bedeutung ist.
- 54 Schließlich ergibt sich aus den Erläuterungen des vorlegenden Gerichts, dass nach deutschem Recht ein Mitglied einer Mehrwertsteuergruppe nur dann als finanziell in das Unternehmen des Organträgers eingegliedert im Sinne von § 2 Abs. 2 Nr. 2 Satz 1 UStG im Licht von Art. 4 Abs. 4 Unterabs. 2 der Sechsten Richtlinie angesehen werden kann, wenn der Organträger in der Lage ist, seinen Willen durchzusetzen, was voraussetzte, dass der Organträger an diesem Mitglied sowohl über eine Mehrheitsbeteiligung als auch über eine Stimmrechtsmehrheit verfügt.
- 55 Was zunächst die Frage betrifft, ob Art. 4 Abs. 4 Unterabs. 2 der Sechsten Richtlinie der deutschen Praxis entgegensteht, nicht die Mehrwertsteuergruppe selbst, sondern eines ihrer Mitglieder, nämlich ihren Organträger, zum einzigen Steuerpflichtigen zu bestimmen, ist zu präzisieren, dass der Gerichtshof in den Urteilen vom 22. Mai 2008, *Ampliscientifica und Amplifin* (C-162/07, EU:C:2008:301, Rn. 19 und 20), und vom 17. September 2014, *Skandia America (USA), filial Sverige* (C-7/13, EU:C:2014:2225, Rn. 34, 35 und 37), zwar im Wesentlichen entschieden hat, dass die Mehrwertsteuergruppe als Steuerpflichtige die Mehrwertsteuer schuldet, doch muss es, wie die Generalanwältin in Nr. 79 ihrer Schlussanträge ausgeführt hat, wenn mehrere rechtlich selbständige Mitglieder einer Mehrwertsteuergruppe zusammen einen einzigen Steuerpflichtigen bilden, einen einzigen Ansprechpartner geben, der die mehrwertsteuerrechtlichen Pflichten der Gruppe gegenüber den Steuerbehörden wahrnimmt. Art. 4 Abs. 4 Unterabs. 2 der Sechsten Richtlinie enthält jedoch weder eine Vorgabe zur Bestimmung des Mitglieds, das die Mehrwertsteuergruppe vertritt, noch zu der Form, in der dieses die steuerlichen Pflichten einer solchen Gruppe wahrnimmt.
- 56 Insoweit können die in Rn. 49 genannten Ziele es unabhängig von der Möglichkeit, eine Vertretung der Mehrwertsteuergruppe durch eines ihrer Mitglieder vorzusehen, rechtfertigen, dass der Organträger der Mehrwertsteuergruppe zum einzigen Steuerpflichtigen bestimmt wird, wenn dieser Organträger in der Lage ist, seinen Willen bei den anderen Mitgliedern dieser Gruppe durchzusetzen, und somit eine genaue Erhebung der Mehrwertsteuer ermöglicht wird.
- 57 Der Umstand, dass nicht die Mehrwertsteuergruppe selbst, sondern ihr Organträger, der sie vertritt, die Rolle des einzigen Steuerpflichtigen im Sinne von Art. 4 Abs. 4 Unterabs. 2 der Sechsten Richtlinie wahrnimmt, darf jedoch nicht zur Gefahr von Steuerverlusten führen.
- 58 Indessen ergibt sich aus den in Rn. 27 des vorliegenden Urteils wiedergegebenen Erläuterungen des vorlegenden Gerichts und den Erläuterungen der deutschen Regierung in ihren schriftlichen Erklärungen, dass insofern, als sich die Erklärungspflicht, der dieser Organträger unterliegt, auf die

Leistungen erstreckt, die von allen Mitgliedern und an alle Mitglieder der Mehrwertsteuergruppe erbracht werden, und die sich daraus ergebende Steuerschuld alle diese Leistungen umfasst, das Ergebnis dasselbe ist, wie wenn diese Gruppe selbst Steuerpflichtige wäre.

59 Aus diesen Erläuterungen ergibt sich auch, dass, selbst wenn nach deutschem Recht sämtliche mehrwertsteuerlichen Pflichten auf dem Organträger als Vertreter der Mehrwertsteuergruppe vor den Finanzbehörden lasten, sich diese gestützt auf § 73 AO gegebenenfalls an die anderen Mitglieder dieser Gruppe halten können.

60 Nach diesen Erwägungen ist Art. 4 Abs. 4 Unterabs. 2 der Sechsten Richtlinie dahin auszulegen, dass er es einem Mitgliedstaat nicht verwehrt, nicht die Mehrwertsteuergruppe selbst, sondern ein Mitglied dieser Gruppe, nämlich ihren Organträger, zum einzigen Steuerpflichtigen für Mehrwertsteuerzwecke zu bestimmen, wenn dieser Organträger in der Lage ist, seinen Willen bei den anderen Mitgliedern dieser Gruppe durchzusetzen, und unter der Voraussetzung, dass diese Bestimmung nicht zur Gefahr von Steuerverlusten führt.

Zur zweiten Frage

61 Mit seiner zweiten Frage möchte das vorlegende Gericht wissen, ob Art. 4 Abs. 4 Unterabs. 2 der Sechsten Richtlinie in Verbindung mit deren Art. 21 Abs. 1 Buchst. a und Abs. 3 unmittelbare Wirkung hat, auf die sich die Steuerpflichtigen gegenüber ihrem Mitgliedstaat berufen können, falls dessen Rechtsvorschriften nicht mit diesen Vorschriften im Einklang stehen und nicht in einer mit diesen konformen Weise ausgelegt werden können. Das vorlegende Gericht hat die zweite Frage nur für den Fall gestellt, dass die Antwort auf die erste Frage lautet, dass Art. 4 Abs. 4 Unterabs. 2 der Sechsten Richtlinie dahin auszulegen ist, dass er es einem Mitgliedstaat verwehrt, nicht die Mehrwertsteuergruppe selbst, sondern eines ihrer Mitglieder, nämlich ihren Organträger, zum Mehrwertsteuerpflichtigen zu bestimmen.

62 Angesichts der Antwort auf die erste Frage ist die zweite Frage nicht zu beantworten.

Zur dritten Frage

63 Mit seiner dritten Frage möchte das vorlegende Gericht wissen, ob Art. 4 Abs. 4 Unterabs. 2 der Sechsten Richtlinie dahin auszulegen ist, dass er einer nationalen Regelung entgegensteht, die die Möglichkeit einer Einheit, mit dem Unternehmen des Organträgers eine Mehrwertsteuergruppe zu bilden, an die Bedingung knüpft, dass der Organträger zusätzlich zu einer Mehrheitsbeteiligung an dieser Einheit über eine Stimmrechtsmehrheit bei ihr verfügt.

64 Zunächst ist darauf hinzuweisen, dass die in Art. 4 Abs. 4 Unterabs. 2 der Sechsten Richtlinie aufgestellte Voraussetzung, wonach die Bildung einer Mehrwertsteuergruppe davon abhängt, dass zwischen den betreffenden Personen enge Verbindungen in finanzieller, wirtschaftlicher und organisatorischer Hinsicht bestehen, einer Präzisierung auf nationaler Ebene bedarf. Diese Vorschrift hat daher insoweit einen bedingten Charakter, als sie die Anwendung nationaler Rechtsvorschriften voraussetzt, die den konkreten Umfang solcher Verbindungen bestimmen (vgl. in diesem Sinne Urteil vom 16. Juli 2015, Larentia + Minerva und Marenave Schifffahrt, C-108/14 und C-109/14, EU:C:2015:496, Rn. 50).

65 Für eine einheitliche Anwendung der Sechsten Richtlinie ist es jedoch wichtig, dass der Begriff der engen Verbindungen durch finanzielle Beziehungen im Sinne von Art. 4 Abs. 4 Unterabs. 2 dieser Richtlinie autonom und einheitlich ausgelegt wird. Eine solche Auslegung ist, obwohl die in diesem Artikel vorgesehene Regelung für die Mitgliedstaaten fakultativ ist, geboten, um zu vermeiden, dass es, wenn sie umgesetzt wird, bei ihrer Anwendung Divergenzen zwischen den Mitgliedstaaten gibt (vgl. entsprechend Urteil vom 15. April 2021, Finanzamt für Körperschaften Berlin, C-868/19, nicht veröffentlicht, EU:C:2021:285, Rn. 44 und die dort angeführte Rechtsprechung).

66 Wie in den Rn. 44 und 51 des vorliegenden Urteils ausgeführt, sieht Art. 4 Abs. 4 Unterabs. 2 der

Sechsten Richtlinie zwar für die Mitgliedstaaten nicht die ausdrückliche Möglichkeit vor, den Wirtschaftsteilnehmern weitere Bedingungen für die Bildung einer Mehrwertsteuergruppe aufzuerlegen; sie können jedoch im Rahmen ihres Ermessens die Anwendung der Regelung über die Mehrwertsteuergruppe bestimmten Beschränkungen unterwerfen, sofern diese den Zielen der Richtlinie entsprechen, die auf die Verhinderung missbräuchlicher Praktiken oder Verhaltensweisen und die Bekämpfung von Steuerhinterziehung oder -umgehung abzielt, und sofern das Unionsrecht und seine allgemeinen Grundsätze, insbesondere die Grundsätze der Verhältnismäßigkeit und der steuerlichen Neutralität, beachtet werden (vgl. entsprechend Urteil vom 15. April 2021, Finanzamt für Körperschaften Berlin, C-868/19, nicht veröffentlicht, EU:C:2021:285, Rn. 57 und die dort angeführte Rechtsprechung).

- 67 Es ist auch darauf hinzuweisen, dass nach der in Rn. 48 des vorliegenden Urteils angeführten Rechtsprechung die Voraussetzung des Bestehens einer engen Verbindung durch finanzielle Beziehungen nicht restriktiv auszulegen ist.
- 68 Insbesondere hat der Gerichtshof in Anbetracht des Wortlauts von Art. 4 Abs. 4 Unterabs. 2 der Sechsten Richtlinie bereits klargestellt, dass der bloße Umstand, dass es sich um enge Verbindungen zwischen den zu einer Mehrwertsteuergruppe gehörenden Einheiten handeln muss, in Ermangelung weiterer Anforderungen nicht zu der Annahme führen kann, dass der Unionsgesetzgeber die Inanspruchnahme der Regelung über die Mehrwertsteuergruppe allein den Einheiten vorbehalten wollte, die in einem Unterordnungsverhältnis zum Organträger der betreffenden Unternehmensgruppe stehen. Das Vorliegen eines solchen Unterordnungsverhältnisses lässt zwar vermuten, dass zwischen den betreffenden Einheiten enge Verbindungen bestehen, doch kann es nicht grundsätzlich als eine für die Bildung einer Mehrwertsteuergruppe notwendige Voraussetzung angesehen werden. Etwas anderes gälte nur in den Ausnahmefällen, in denen eine solche Bedingung in einem bestimmten nationalen Kontext eine für die Erreichung der Ziele der Verhinderung missbräuchlicher Praktiken oder Verhaltensweisen und der Bekämpfung von Steuerhinterziehung oder -umgehung sowohl erforderliche als auch geeignete Maßnahme ist (vgl. in diesem Sinne Urteil vom 16. Juli 2015, Larentia + Minerva und Marenave Schifffahrt, C-108/14 und C-109/14, EU:C:2015:496, Rn. 44 und 45).
- 69 Daraus folgt, dass das Erfordernis der Stimmenmehrheit, das im Rahmen des Erfordernisses der finanziellen Eingliederung im Sinne von § 2 Abs. 2 Nr. 2 Satz 1 UStG zusätzlich zu dem Erfordernis der Mehrheitsbeteiligung aufgestellt wird, nicht von vornherein eine Maßnahme darstellt, die zur Erreichung der Ziele der Verhinderung missbräuchlicher Praktiken oder Verhaltensweisen und der Bekämpfung von Steuerhinterziehung oder -umgehung erforderlich und geeignet ist – was jedoch vom vorlegenden Gericht zu prüfen ist –, und daher nach Art. 4 Abs. 4 Unterabs. 2 der Sechsten Richtlinie grundsätzlich nicht verlangt werden kann.
- 70 In diesem Zusammenhang ist nicht ohne Belang, dass die deutsche Regierung, wie aus ihrer Antwort auf die schriftlichen Fragen des Gerichtshofs hervorgeht, im Wesentlichen einräumt, dass keine der beiden in der vorstehenden Randnummer des vorliegenden Urteils genannten Anforderungen unbedingt erforderlich sei, solange der Organträger in der Lage sei, seinen Willen bei den anderen Mitgliedern der Mehrwertsteuergruppe durchzusetzen.
- 71 In Anbetracht dieser Erwägungen ist auf die dritte Frage zu antworten, dass Art. 4 Abs. 4 Unterabs. 2 der Sechsten Richtlinie dahin auszulegen ist, dass er einer nationalen Regelung entgegensteht, die die Möglichkeit einer Einheit, mit dem Unternehmen des Organträgers eine Mehrwertsteuergruppe zu bilden, an die Bedingung knüpft, dass der Organträger zusätzlich zu einer Mehrheitsbeteiligung an dieser Einheit über eine Stimmrechtsmehrheit bei ihr verfügt.

Zur vierten Frage

- 72 Mit seiner vierten Frage möchte das vorlegende Gericht wissen, ob Art. 4 Abs. 4 der Sechsten Richtlinie in Verbindung mit deren Art. 4 Abs. 1 Unterabs. 1 dahin auszulegen ist, dass er es einem Mitgliedstaat nicht gestattet, Einheiten im Wege der Typisierung als nicht selbständig anzusehen,

wenn sie finanziell, wirtschaftlich und organisatorisch in den Organträger einer Mehrwertsteuergruppe eingegliedert sind.

- 73 Zunächst ist darauf hinzuweisen, dass nach Art. 4 Abs. 1 der Sechsten Richtlinie als Steuerpflichtiger gilt, wer eine der in Abs. 2 dieser Vorschrift genannten wirtschaftlichen Tätigkeiten selbständig ausübt.
- 74 Nach Art. 4 Abs. 4 Unterabs. 1 der Sechsten Richtlinie schließt der Begriff ‚selbständig‘ die Lohn- und Gehaltsempfänger und sonstige Personen von der Besteuerung aus, soweit sie an ihren Arbeitgeber durch einen Arbeitsvertrag oder ein sonstiges Rechtsverhältnis gebunden sind, das hinsichtlich der Arbeitsbedingungen und des Arbeitsentgelts sowie der Verantwortlichkeit des Arbeitgebers ein Verhältnis der Unterordnung schafft.
- 75 Art. 4 Abs. 4 Unterabs. 2 der Sechsten Richtlinie sieht vor, dass es jedem Mitgliedstaat vorbehaltlich der Konsultation nach Art. 29 freisteht, im Inland ansässige Personen, die zwar „rechtlich unabhängig“, aber durch gegenseitige finanzielle, wirtschaftliche und organisatorische Beziehungen eng miteinander verbunden sind, zusammen als einen Steuerpflichtigen zu behandeln.
- 76 Es ist auch darauf hinzuweisen, dass, wie die Kommission in Abschnitt 3.2 Abs. 1 und 2 ihrer Mitteilung KOM(2009) 325 endgültig ausgeführt hat, durch die Bildung einer Mehrwertsteuergruppe nach Art. 4 Abs. 4 Unterabs. 2 der Sechsten Richtlinie mehrere eng miteinander verbundene Mehrwertsteuerpflichtige zu einem neuen einzigen Steuerpflichtigen verschmolzen werden. Die Kommission hat außerdem präzisiert, dass „eine [Mehrwertsteuergruppe] als eine für Mehrwertsteuerzwecke geschaffene ‚fiktive Einrichtung‘ betrachtet werden [könnte], wobei dem ökonomischen Wesensgehalt Vorrang vor der Rechtsform gegeben wird. Eine [Mehrwertsteuergruppe] stellt eine besondere Form eines Steuerpflichtigen dar, die nur im Hinblick auf die Mehrwertsteuer besteht. Sie basiert auf den tatsächlichen finanziellen, wirtschaftlichen und organisatorischen Beziehungen zwischen Unternehmen. Während jedes Mitglied der Gruppe seine eigene Rechtsform behält, hat die [Mehrwertsteuergruppe] – nur im Hinblick auf die Mehrwertsteuer – Vorrang vor Rechtsformen, die z. B. auf dem Zivilrecht oder dem Gesellschaftsrecht basieren. ...“
- 77 Außerdem ist nach ständiger Rechtsprechung eine Leistung nur dann steuerbar, wenn zwischen dem Leistenden und dem Leistungsempfänger ein Rechtsverhältnis besteht, in dessen Rahmen gegenseitige Leistungen ausgetauscht werden (vgl. in diesem Sinne Urteil vom 17. September 2014, Skandia America [USA], filial Sverige, C-7/13, EU:C:2014:2225, Rn. 24 und die dort angeführte Rechtsprechung).
- 78 Zur Klärung der Frage, ob ein solches Rechtsverhältnis zwischen einem Mitglied einer Mehrwertsteuergruppe und den anderen Mitgliedern dieser Gruppe einschließlich ihres Organträgers besteht, so dass die von diesem Mitglied erbrachten Leistungen der Mehrwertsteuer unterliegen, ist zu untersuchen, ob dieses Mitglied einer selbständigen Wirtschaftstätigkeit nachgeht. Dazu ist zu prüfen, ob es insoweit als selbständig angesehen werden kann, als es seine Tätigkeiten im eigenen Namen, auf eigene Rechnung und in eigener Verantwortung ausübt und das mit der Ausübung dieser Tätigkeiten einhergehende wirtschaftliche Risiko trägt (vgl. entsprechend Urteile vom 17. September 2014, Skandia America [USA], filial Sverige, C-7/13, EU:C:2014:2225, Rn. 25, und vom 13. Juni 2019, IO [Mehrwertsteuer – Tätigkeit als Mitglied eines Aufsichtsrats], C-420/18, EU:C:2019:490, Rn. 39 und die dort angeführte Rechtsprechung).
- 79 Im vorliegenden Fall ist die Organträgerin A als einzige Steuerpflichtige und Vertreterin der Mehrwertsteuergruppe zwar damit betraut, die Steuererklärung im Namen aller Mitglieder dieser Gruppe einschließlich der NGD mbH abzugeben, doch tragen diese Mitglieder, wie aus den Rn. 27 und 57 bis 59 des vorliegenden Urteils hervorgeht, die mit ihrer jeweiligen wirtschaftlichen Tätigkeit einhergehenden wirtschaftlichen Risiken selbst. Folglich ist davon auszugehen, dass diese Mitglieder selbständigen wirtschaftlichen Tätigkeiten nachgehen und daher nicht im Wege der Typisierung aufgrund ihrer bloßen Zugehörigkeit zu einer Mehrwertsteuergruppe als „nicht

selbständig“ im Sinne von Art. 4 Abs. 1 und Abs. 4 Unterabs. 1 der Sechsten Richtlinie eingestuft werden können.

- 80 Diese Auslegung wird außerdem dadurch bestätigt, dass nach Art. 4 Abs. 4 Unterabs. 2 der Sechsten Richtlinie Einheiten, die eine Mehrwertsteuergruppe bilden können, zwar durch gegenseitige finanzielle, wirtschaftliche und organisatorische Beziehungen eng miteinander verbunden sein müssen, diese Vorschrift jedoch nicht vorsieht, dass das Bestehen dieser Beziehungen dazu führt, dass ein Mitglied dieser Gruppe, das nicht der Organträger ist, eine nicht selbständige wirtschaftliche Tätigkeit ausübt. Somit ergibt sich aus dieser Vorschrift nicht, dass dieses Mitglied aufgrund seiner bloßen Zugehörigkeit zu der Mehrwertsteuergruppe keine selbständigen wirtschaftlichen Tätigkeiten im Sinne von Art. 4 Abs. 4 Unterabs. 1 dieser Richtlinie mehr ausübte.
- 81 Nach diesen Erwägungen ist auf die vierte Frage zu antworten, dass Art. 4 Abs. 4 Unterabs. 2 der Sechsten Richtlinie in Verbindung mit deren Art. 4 Abs. 1 Unterabs. 1 dahin auszulegen ist, dass er es einem Mitgliedstaat nicht gestattet, Einheiten im Wege der Typisierung als nicht selbständig anzusehen, wenn sie finanziell, wirtschaftlich und organisatorisch in den Organträger einer Mehrwertsteuergruppe eingegliedert sind.

Kosten

- 82 Für die Beteiligten des Ausgangsverfahrens ist das Verfahren Teil des bei dem vorlegenden Gericht anhängigen Verfahrens; die Kostenentscheidung ist daher Sache dieses Gerichts. Die Auslagen anderer Beteiligter für die Abgabe von Erklärungen vor dem Gerichtshof sind nicht erstattungsfähig.

Aus diesen Gründen hat der Gerichtshof (Erste Kammer) für Recht erkannt:

1. **Art. 4 Abs. 4 Unterabs. 2 der Sechsten Richtlinie 77/388/EWG des Rates vom 17. Mai 1977 zur Harmonisierung der Rechtsvorschriften der Mitgliedstaaten über die Umsatzsteuern – Gemeinsames Mehrwertsteuersystem: einheitliche steuerpflichtige Bemessungsgrundlage in der durch die Richtlinie 2000/65/EG des Rates vom 17. Oktober 2000 geänderten Fassung**

ist dahin auszulegen, dass

er es einem Mitgliedstaat nicht verwehrt, zum einzigen Steuerpflichtigen einer Gruppe von Personen, die zwar rechtlich unabhängig, aber durch gegenseitige finanzielle, wirtschaftliche und organisatorische Beziehungen eng miteinander verbunden sind, den Organträger dieser Gruppe zu bestimmen, wenn dieser in der Lage ist, seinen Willen bei den anderen Mitgliedern dieser Gruppe durchzusetzen, und unter der Voraussetzung, dass diese Bestimmung nicht zur Gefahr von Steuerverlusten führt.

2. **Art. 4 Abs. 4 Unterabs. 2 der Sechsten Richtlinie 77/388 in der durch die Richtlinie 2000/65 geänderten Fassung**

ist dahin auszulegen, dass

er einer nationalen Regelung entgegensteht, die die Möglichkeit einer Einheit, mit dem Unternehmen des Organträgers eine Gruppe von Personen, die zwar rechtlich unabhängig, aber durch gegenseitige finanzielle, wirtschaftliche und organisatorische Beziehungen eng miteinander verbunden sind, zu bilden, an die Bedingung knüpft, dass der Organträger zusätzlich zu einer Mehrheitsbeteiligung an dieser Einheit über eine Stimmrechtsmehrheit bei ihr verfügt.

3. **Art. 4 Abs. 4 Unterabs. 2 der Sechsten Richtlinie 77/388 in der durch die Richtlinie**

2000/65 geänderten Fassung ist in Verbindung mit Art. 4 Abs. 1 Unterabs. 1 der Richtlinie 77/388 in geänderter Fassung

dahin auszulegen, dass

er es einem Mitgliedstaat nicht gestattet, Einheiten im Wege der Typisierung als nicht selbständig anzusehen, wenn sie finanziell, wirtschaftlich und organisatorisch in den Organträger einer Gruppe von Personen, die zwar rechtlich unabhängig, aber durch gegenseitige finanzielle, wirtschaftliche und organisatorische Beziehungen eng miteinander verbunden sind, eingegliedert sind.

Arabadjiev

Xuereb

von Danwitz

Kumin

Ziemele

Verkündet in öffentlicher Sitzung in Luxemburg am 1. Dezember 2022.

Der Kanzler

Der Kammerpräsident

A. Calot Escobar

A. Arabadjiev

*
— Verfahrenssprache: Deutsch.

Gericht

Verwaltungsgerichtshof

Entscheidungsdatum

24.10.2019

Geschäftszahl

Ro 2018/15/0013

Beachte

Miterledigung (miterledigt bzw zur gemeinsamen Entscheidung verbunden):

Ra 2018/15/0014

Ra 2018/15/0015

Betreff

Der Verwaltungsgerichtshof hat durch den Vorsitzenden Senatspräsident Dr. Zorn und die Hofrätin Dr. Büsser sowie die Hofräte MMag. Maislinger, Mag. Novak und Dr. Sutter als Richter, unter Mitwirkung der Schriftführerin Mag. Engenhardt, über die Revision der W GmbH in S, vertreten durch die Deloitte Salzburg Wirtschaftsprüfungs GmbH in 5020 Salzburg, Ignaz-Rieder-Kai 13a, gegen die Erkenntnisse des Bundesfinanzgerichts vom 19. April 2018, Zlen. 1. RV/6100140/2014, betreffend Umsatzsteuer 2009 bis 2011, Feststellung Gruppenträger 2009 bis 2011 und Körperschaftsteuer Gruppe 2009 bis 2011,

2. RV/6100049/2017, betreffend Umsatzsteuer 2012 und 2013, und

3. RV/6100054/2017, betreffend Umsatzsteuer 2014, zu Recht erkannt:

Spruch

Die Revision wird als unbegründet abgewiesen.

Begründung

1 Unternehmensgegenstand der Revisionswerberin, einer Gesellschaft mit beschränkter Haftung, die Gruppenträger einer Unternehmensgruppe iSd § 9 KStG 1988 ist und nach einem abweichenden Wirtschaftsjahr bilanziert (Bilanzstichtag 30. Juni), ist der Buch-, Kunst- und Musikalienhandel, der Buch-, Kunst- und Musikalienverlag, der Handel mit Waren aller Art und das Betreiben einer Werbeagentur.

2 Im Rahmen einer die Jahre 2009 bis 2011 sowie den Nachschauzeitraum Juli 2011 bis Dezember 2012 umfassenden Außenprüfung stellte die Prüferin fest, dass es im Prüfungszeitraum zu Doppel- oder Überzahlungen von Kunden gekommen sei, die nach zwölf Monaten über das "Ertragskonto 0%" ausgebucht worden seien. Die von Kunden getätigten Doppel- oder Überzahlungen (Kunden hatten Rechnungsbeträge oder Teile davon irrtümlich doppelt an die Revisionswerberin bezahlt) stünden in einem Kausalzusammenhang mit steuerbaren Lieferungen. Damit seien sie als Teil des Entgeltes iSd § 4 Abs. 1 UStG 1994 anzusehen, sofern es nicht zu einer Rückzahlung und damit zu einer Änderung der Bemessungsgrundlage komme (Hinweis auf BFH 19.7.2007, V R 11/05). Eine Zuordnung der ausgebuchten Doppel- oder Überzahlungen zu den Ursprungsbelegen sei nicht möglich, weshalb die Aufteilung auf die 10 bzw. 20%igen Umsätze im Verhältnis der Erlöse des Vorjahres erfolge.

3 Die Prüferin führte weiters aus, die Revisionswerberin habe mitgeteilt, dass ihre Geschäftsführung im Wirtschaftsjahr 2011 (19. April 2011) beschlossen habe, ihre Filiale in X im Wirtschaftsjahr 2012 zu schließen. Die Kündigung des Mietvertrages für die Filiale sei dem Vermieter mit Schreiben vom 14. Juni 2012 mit dem Ersuchen, die Kündigung vorerst vertraulich zu behandeln, bekanntgegeben worden. Das Unternehmen schreibe Mieterinvestitionen generell auf acht Jahre ab. Daher habe die Revisionswerberin die Mieterinvestitionen betreffend die Filiale in X auf die Restnutzungsdauer von zwei Jahren verteilt und im Wirtschaftsjahr 2011 eine "Sonder-AfA" von 49.960,39 EUR geltend gemacht. Mieterinvestitionen seien auf die betriebsgewöhnliche Nutzungsdauer abzuschreiben. Ende das Mietverhältnis und damit die Nutzungsmöglichkeit vor dem Ablauf der

Nutzungsdauer, könne im Jahr der Beendigung eine "AfA-Abschreibung" vorgenommen oder der Restbuchwert ausgeschieden werden. Die im Wirtschaftsjahr 2011 geltend gemachte "Sonder-AfA" sei somit nicht zulässig.

4 Das Finanzamt folgte der Prüferin, verfügte die Wiederaufnahme der Verfahren und erließ am 30. September 2013 bzw. 9. Oktober 2013 entsprechende Bescheide betreffend Umsatzsteuer 2009 bis 2011, Feststellung Gruppenträger 2009 bis 2011 und Körperschaftsteuer Gruppe 2009 bis 2011. Mit Bescheiden vom 7. Juni 2016 bzw. 6. Oktober 2016 erließ das Finanzamt zudem die Umsatzsteuerbescheide 2012 bis 2014, in welchen es die in diesen Jahren ausgebuchten Doppel- oder Überzahlungen der Umsatzsteuer unterzog.

5 Die Revisionswerberin brachte gegen die angeführten Bescheide Beschwerden ein und führte in diesen u.a. aus, die Finanzverwaltung berufe sich hinsichtlich der umsatzsteuerlichen Behandlung der Doppel- oder Überzahlungen auf Entscheidungen des BFH, die zum deutschen UStG ergangen seien. Die entsprechende Bestimmung des § 10 deutsches UStG laute wie folgt:

"(...) Entgelt ist alles, was der Leistungsempfänger aufwendet, um die Leistung zu erhalten, jedoch abzüglich der Umsatzsteuer (...)."

Die korrespondierende österreichische Fundstelle (§ 4 Abs. 1 UStG 1994) laute aber wie folgt:

"(...) Entgelt ist alles, was der Empfänger einer Lieferung oder sonstigen Leistung aufzuwenden hat, um die Lieferung oder sonstige Leistung zu erhalten (Solleinnahme); (...)."

Die deutsche Bestimmung stelle darauf ab, was der Leistungsempfänger aufwende, um die Leistung zu erhalten. Nach der Rechtsprechung des BFH komme es auf das Motiv, warum der Leistungsempfänger die Beträge aufwende, nicht an und seien somit auch irrtümlich bezahlte Beträge zum Entgelt zu rechnen. Die Formulierung des § 10 dUStG unterscheide sich jedoch wesentlich von § 4 Abs. 1 UStG 1994, zumal dieser explizit auf die Solleinnahme abstelle. Als Solleinnahme sei das vereinbarte Entgelt, also das Entgelt, das der Kunde vertraglich zu zahlen habe, anzusehen. Doppel- bzw. Überzahlungen seien keine bedungenen Einnahmen. Die in Rede stehenden Beträge habe der Leistungsempfänger nicht aufzuwenden, um die Leistung der Revisionswerberin zu erhalten. Werde die Doppel- bzw. Überzahlung nicht geleistet, schulde die Revisionswerberin trotzdem ihre Leistung.

6 Nach Art. 73 der Mehrwertsteuerrichtlinie umfasse die Steuerbemessungsgrundlage alles, was den Wert der Gegenleistung bilde, die der Lieferer oder Dienstleistungserbringer für diese Umsätze vom Erwerber oder Dienstleistungsempfänger erhalte oder erhalten solle. Nach der ständigen Rechtsprechung des EuGH setze der Begriff Entgelt einen unmittelbaren Zusammenhang zwischen erbrachter Leistung und empfangenem Gegenwert voraus (Hinweis auf EuGH 16.10.1997, *Fillibeck*, Rs C-258/95; 2.6.1994, *Empire Stores Ltd*, Rs C-33/93; 29.7.2010, *Astrazeneca*, Rs C-40/09). Die unmittelbare Verknüpfung zwischen der Doppel- oder Überzahlung und der von der Revisionswerberin zu erbringenden bzw. erbrachten Leistung, die nach Meinung des EuGH Bedingung für die Besteuerung sei, sei nicht gegeben.

7 Eine etwaige Mehreinnahme könnte allenfalls als freiwillige Leistung iSd § 4 Abs. 2 Z 1 UStG 1994 zu werten sein. Aber auch freiwillige Aufwendungen müssten, um Entgeltsbestandteil zu werden, mit einer konkreten Leistung in Zusammenhang stehen. Für freiwillige Leistungen gelte somit ebenfalls das do-ut-des Prinzip, also "Leistung um der Gegenleistung Willen". Ein derartiger Zusammenhang sei jedoch bei den vorliegenden Doppel- oder Überzahlungen nicht gegeben. Der Leistungsempfänger wende nicht bewusst mehr auf, um die Leistung der Revisionswerberin zu erhalten oder eine besonders zufriedenstellende Leistung zu honorieren. Auch aus der fehlenden Rückzahlung könne nicht geschlossen werden, dass der Kunde die Beträge der Revisionswerberin tatsächlich überlassen möchte. Die Doppel- oder Überzahlungen passierten vielmehr irrtümlich und seien dem Kunden gar nicht bewusst. Ein Betrag könne nur durch eine bewusste Handlung oder eine explizite Willensäußerung freiwillig aufgewendet werden, an der es im gegenständlichen Fall jedoch fehle. Mangels Leistungswillen des Kunden könne bei den gegenständlichen Doppel- oder Überzahlungen keine freiwillige Leistung iSd § 4 Abs. 2 Z 1 UStG 1994 angenommen werden.

8 Der EuGH stelle im Gegensatz zu der von der Finanzverwaltung zitierten Rechtsprechung des BFH sehr wohl auf das Zahlungsmotiv ab (Hinweis auf *Gurtner/Pichler*, Umsatzsteuerliche Behandlung von Über- und Doppelzahlungen, SWK 6/2008, 299). Selbst der BFH anerkenne, dass reine Fehlüberweisungen mangels Zusammenhang von Entgelt und Leistung nicht der Umsatzsteuer unterlägen. Eine Unterscheidung zwischen Fehlüberweisung und (irrtümlichen) Doppel- bzw. Überzahlungen sei in der Praxis schwierig. In beiden Fällen mangle es dem Zahlenden jedenfalls am Leistungswillen, weil seine Zahlung nicht für den Erhalt der bezogenen Leistung erforderlich sei und auch keine freiwillige Leistung vorliege. Eine Gleichbehandlung von Doppel- oder Überzahlungen und Fehlüberweisungen im Sinne einer Nichtbesteuerung sei daher wohl geboten und finde auch in der Mehrwertsteuerrichtlinie sowie in der ständigen EuGH-Rechtsprechung Deckung. Die Umsetzung durch § 4 Abs. 1 bzw. Abs. 2 UStG 1994 sei somit richtlinienkonform.

9 Durch den Beschluss der Geschäftsleitung vom 19. April 2011, die Filiale in X im Wirtschaftsjahr 2012 zu schließen, habe sich die ursprünglich geschätzte Nutzungsdauer der Mieterinvestitionen wesentlich und dauernd verkürzt. Die außerplanmäßig auf die verkürzte Nutzungsdauer abgeschriebenen Mieterinvestitionen seien nach

Schließung der Filiale nicht anderweitig einsetzbar und würden entsorgt. Dass die Mieterinvestitionen durch den Vermieter nicht übernommen und abgelöst würden bzw. auch keine andere Verwendung mehr fänden, sei im Zeitpunkt des Schließungsbeschlusses absehbar gewesen und entspreche der Erfahrung des Konzerns bei Filialschließungen. Der Geschäftsführungsbeschluss als auslösendes Moment für die außergewöhnliche wirtschaftliche Abschreibung und die Verkürzung der Nutzungsdauer sei vollumfänglich und gemäß dem gefassten Zeitplan umgesetzt worden. Der Grund für die außergewöhnliche wirtschaftliche Abnutzung sei bereits im April 2011 vorgelegen. "Basierend auf der unternehmensrechtlich zwingenden Abschreibung und mangels abweichenden steuerlichen Vorschriften wurde aufgrund der Maßgeblichkeit auch steuerlich im Wirtschaftsjahr 2011 eine außergewöhnliche AfA gemäß § 8 Abs. 4 EStG iHv EUR 49.960,39 geltend gemacht."

10 Das Finanzamt habe die außerplanmäßige Abschreibung nicht anerkannt. Die Begründung berufe sich auf das Erkenntnis des Verwaltungsgerichtshofes vom 31. März 2011, 2008/15/0150. Diese Entscheidung sei aber zu einem Sachverhalt ergangen, der mit dem vorliegenden nicht vergleichbar sei. Im gegenständlichen Verfahren seien die Voraussetzungen für die geltend gemachte Absetzung für außergewöhnliche Abnutzung (AfaA) bereits im Wirtschaftsjahr 2011 eingetreten, weil die Revisionswerberin die Kündigung des Mietverhältnisses am 19. April 2011 beschlossen habe und dies auch entsprechend festgehalten und umgesetzt worden sei. Dem Erkenntnis vom 31. März 2011 liege ein völlig anders gelagerter Sachverhalt zugrunde: Dort habe der Vermieter dem Mieter im Veranlagungszeitraum 2002 den Zutritt zu den gemieteten Geschäftsräumen verwehrt, weshalb dieser im Veranlagungszeitraum 2001, in dem er die AfaA habe geltend machen wollen, noch von einer Fortführung des Betriebes bzw. des Mietverhältnisses ausgegangen sei.

11 Das Finanzamt wies die Beschwerden mit Beschwerdeverentscheidungen ab.

12 Die Revisionswerberin stellte den Antrag auf Entscheidung über die Beschwerden durch das Bundesfinanzgericht. Im Vorlageantrag betreffend Umsatzsteuer 2009 bis 2011, Feststellung Gruppenträger 2009 bis 2011 und Körperschaftsteuer Gruppe 2009 bis 2011 wiederholte sie die Ausführungen in der Beschwerde und brachte zu den Mieterinvestitionen vor: "Basierend auf der unternehmensrechtlich zwingenden Abschreibung und mangels abweichenden steuerlichen Vorschriften wurde aufgrund der Maßgeblichkeit auch steuerlich im Wirtschaftsjahr 2011 eine außergewöhnliche AfA gemäß § 8 Abs. 4 EStG iHv EUR 49.960,39 geltend gemacht."

13 Mit dem angefochtenen Erkenntnis gab das Bundesfinanzgericht den Beschwerden keine Folge.

14 Zu den Doppel- oder Überzahlungen führte das Bundesfinanzgericht aus, dass das Entgelt iSd österreichischen Umsatzsteuerrechts dem Entgelt iSd des deutschen Umsatzsteuerrechts entspreche, sodass die - im angefochtenen Erkenntnis näher dargestellte - Rechtsprechung des BFH auch für den Revisionsfall Aussagekraft besitze. Aus dieser Rechtsprechung ergebe sich, dass die von den Kunden geleisteten Doppel- oder Überzahlungen der Umsatzsteuer zu unterziehen seien. Die Zahlungen stünden in einem unmittelbaren Zusammenhang mit der von der Revisionswerberin erbrachten Leistung. Die Kunden tilgten eine vermeintliche Kaufpreisschuld, die Doppel- oder Überzahlung beruhe lediglich auf einem Motivirrtum. Würden die Doppel- oder Überzahlungen zurückgezahlt, läge eine Minderung der Bemessungsgrundlage nach § 16 UStG 1994 vor.

15 Das Vorbringen der Revisionswerberin, der EuGH stelle im Gegensatz zu der von der Finanzverwaltung zitierten Rechtsprechung des BFH sehr wohl auf das Zahlungsmotiv ab, ver helfe der Beschwerde nicht zum Erfolg. Die Revisionswerberin stütze ihr diesbezügliches Vorbringen auf eine in der Literatur vertretene Auffassung, in der das Urteil des EuGH vom 3. März 1994, *Tolsma*, Rs C-16/93, angesprochen werde (*Gurtner/Pichler*, SWK 2008, 299). Aus der Entscheidung *Tolsma* lasse sich aber für den Beschwerdefall schon deshalb nichts gewinnen, weil es dort bereits an einem Rechtsverhältnis zwischen Leistendem und Leistungsempfänger mangle, in dessen Rahmen gegenseitige Leistungen ausgetauscht würden.

16 Dem von der Revisionswerberin vertretenen Standpunkt, wonach eine Gleichbehandlung von Doppel- oder Überzahlungen und Fehlüberweisungen geboten sei, könne sich das Bundesfinanzgericht ebenfalls nicht anschließen. Bei einer Fehlüberweisung sei kein steuerbarer Vorgang gegeben, weil das Entgelt in keinem unmittelbaren Zusammenhang mit einer Leistung stehe. Die Doppel- oder Überzahlung stehe im Gegensatz dazu im Zusammenhang mit einem tatsächlichen Leistungsaustausch, weil der Kunde seine vermeintliche Kaufpreisschuld tilgen wolle; sie beruhe lediglich auf einem Motivirrtum (Hinweis auf BFH 19.7.2007, V R 11/05).

17 In Bezug auf die Mieterinvestitionen stellte das Bundesfinanzgericht fest, die Revisionswerberin habe am 7. August 2007 einen unbefristeten Mietvertrag betreffend die Geschäftsräumlichkeiten der Filiale in X abgeschlossen. Das Mietverhältnis habe am 1. September 2007 begonnen. Eine Aufkündigung des Mietvertrages sei unter Einhaltung einer dreimonatigen Kündigungsfrist zum Ende des Quartales möglich gewesen, wobei die Revisionswerberin für die Dauer von fünf Jahren, sohin bis 1. September 2012, auf eine Kündigung verzichtet habe. Am 19. April 2011 habe die Geschäftsführung der Revisionswerberin beschlossen, den Mietvertrag per 30. Juni 2012 aufzukündigen und das Mietverhältnis mit 30. September 2012 zu beenden. Am 15. September 2012 habe in der Filiale der letzte Verkaufstag stattgefunden, und am 30. September 2012 sei das Geschäftslokal an den Vermieter übergeben worden.

18 In rechtlicher Würdigung des festgestellten Sachverhalts führte das Bundesfinanzgericht aus, die betriebsgewöhnliche Nutzungsdauer richte sich nicht nach dem Zeitraum der voraussichtlichen Benutzung durch den Besitzer oder nach anderen subjektiven Erwägungen, sondern nach der objektiven Möglichkeit einer Nutzung des Wirtschaftsgutes (Hinweis auf VwGH 7.9.1993, 93/14/0081; 27.1.1994, 92/15/0127; 23.5.2007, 2004/13/0052).

19 Nach der in Literatur und Judikatur übereinstimmend vertretenen Auffassung seien Investitionen des Mieters auf die voraussichtliche Nutzungsdauer, höchstens auf die voraussichtliche Mietdauer abzuschreiben. Werde der Mietvertrag auf unbestimmte Zeit abgeschlossen, sei für die Abschreibung die Nutzungsdauer der Investition maßgebend. Ende das Mietverhältnis vorzeitig, könne entweder eine Absetzung für außergewöhnliche Abnutzung iSd § 8 Abs. 4 EStG 1988 geltend gemacht oder der Restbuchwert als Aufwand gewinnmindernd ausgeschieden werden (Hinweis auf *Doralt*, EStG13, § 7 Tz 65).

20 § 8 Abs. 4 EStG 1988 erkläre eine Absetzung für außergewöhnliche technische oder wirtschaftliche Abnutzung für zulässig. Wie der Verwaltungsgerichtshof dargetan habe, liege eine außergewöhnliche wirtschaftliche Abnutzung vor, wenn durch außergewöhnliche Umstände die Verwendungsmöglichkeit eines Wirtschaftsgutes ende oder gemindert werde. In Bezug auf eine Mieterinvestition könne eine vorzeitige Beendigung des Mietverhältnisses zu einer außergewöhnlichen wirtschaftlichen Abnutzung führen, wenn eine weitere (andere) Verwendungsmöglichkeit durch den Mieter nicht gegeben sei. Die Absetzung für außergewöhnliche technische oder wirtschaftliche Abnutzung könne laut Verwaltungsgerichtshof nur in dem Jahr geltend gemacht werden, in dem die Gründe hierfür eingetreten seien bzw. hätten auffallen müssen (Hinweis auf VwGH 31.3.2011, 2008/15/0150).

21 Laut Revisionswerberin bestehe die außergewöhnliche wirtschaftliche Abnutzung der Mieterinvestitionen darin, dass diese mit Beendigung des Mietverhältnisses entsorgt werden müssten. Die Revisionswerberin räume selbst ein, dass das Ende der Verwendungsmöglichkeit erst mit Beendigung des Mietverhältnisses eintrete. Das Mietverhältnis habe mit 30. September 2012 geendet, weshalb eine Absetzung für außergewöhnliche wirtschaftliche Abnutzung im Wirtschaftsjahr 2011 nicht in Betracht komme. Beim Beschluss vom 19. April 2011 handle es sich lediglich um die Absicht, das Mietverhältnis zum ehest möglichen Zeitpunkt (30. Juni 2012) aufzukündigen, damit es zum ehest möglichen Zeitpunkt (30. September 2012) ende (Hinweis auf VwGH 18.12.1990, 89/14/0091, wonach eine bloße Absicht noch nicht ausreichend sei, um eine Änderung der bisherigen AfA vorzunehmen).

22 Eine Revision erkläre das Bundesfinanzgericht im Spruch des angefochtenen Erkenntnisses für zulässig und begründete dies damit, dass "zur steuerlichen Behandlung von Doppel- oder Überzahlungen noch keine Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes existiert".

23 Gegen dieses Erkenntnis richtet sich die vorliegende Revision.

24 Das Finanzamt hat von einer Revisionsbeantwortung Abstand genommen.

25 Der Verwaltungsgerichtshof hat erwogen:

26 Die Revision wendet sich gegen die umsatzsteuerliche Erfassung der in den Streitjahren vereinnahmten Doppelbzw. Überzahlungen und führt auf das Wesentlichen zusammengefasst aus, dass sich der österreichische Entgeltbegriff entgegen der Rechtsauffassung des Bundesfinanzgerichts dadurch von der deutschen Rechtslage unterscheide, dass das vom EuGH entwickelte do-ut-des Prinzip im österreichischen UStG explizit auch für freiwillige Zahlungen gesetzlich verankert sei. Auch aus unionsrechtlichen Überlegungen ergebe sich, dass unter Beachtung des do-ut-des Prinzips sowie des Grundsatzes der steuerlichen Neutralität nur jene Zahlungen Entgeltbestandteil sein könnten, die der Leistungsempfänger (nicht bloß irrtümlich) zur Erlangung einer anderen Leistung tätige. Schließlich sprächen auch teleologische Erwägungen gegen den vom Bundesfinanzgericht vertretenen Entgeltbegriff. Eine Unterscheidung zwischen rechtsgrundlosen Zahlungen rein anhand des Zahlungsmotivs, das für den Zahlungsempfänger regelmäßig nicht erkennbar und in einer Vielzahl von Fällen auch nicht ermittelbar sei, könne vom Gesetzgeber nicht intendiert sein.

27 Mit diesem Vorbringen wird keine Rechtswidrigkeit des angefochtenen Erkenntnisses aufgezeigt.

28 Art. 73 der Richtlinie 2006/112/EG des Rates vom 28. November 2006 über das gemeinsame Mehrwertsteuersystem lautet:

"Bei der Lieferung von Gegenständen und Dienstleistungen, die nicht unter die Artikel 74 bis 77 fallen, umfasst die Steuerbemessungsgrundlage alles, was den Wert der Gegenleistung bildet, die der Lieferer oder Dienstleistungserbringer für diese Umsätze vom Erwerber oder Dienstleistungsempfänger oder einem Dritten erhält oder erhalten soll, einschließlich der unmittelbar mit dem Preis dieser Umsätze zusammenhängenden Subventionen."

29 § 4 UStG 1994 in der für den Revisionsfall maßgeblichen Fassung lautet auszugsweise:

"§ 4. (1) Der Umsatz wird im Falle des § 1 Abs. 1 Z 1 nach dem Entgelt bemessen. Entgelt ist alles, was der Empfänger einer Lieferung oder sonstigen Leistung aufzuwenden hat, um die Lieferung oder sonstige Leistung zu erhalten (Solleinnahmen);

(2) Zum Entgelt gehört auch,

1. was der Empfänger einer Lieferung oder sonstigen Leistung freiwillig aufwendet, um die Lieferung oder sonstige Leistung zu erhalten, (...)"

30 § 16 UStG 1994 in der für den Revisionsfall maßgeblichen Fassung lautet auszugsweise:

"§ 16. (1) Hat sich die Bemessungsgrundlage für einen steuerpflichtigen Umsatz im Sinne des § 1 Abs. 1 Z 1 und 2 geändert, so haben

1. der Unternehmer, der diesen Umsatz ausgeführt hat, den dafür geschuldeten Steuerbetrag, und
2. der Unternehmer, an den dieser Umsatz ausgeführt worden ist, den dafür in Anspruch genommenen Vorsteuerabzug entsprechend zu berichtigen. Die Berichtigungen sind für den Veranlagungszeitraum vorzunehmen, in dem die Änderung des Entgeltes eingetreten ist.

(...)

(3) Abs. 1 gilt sinngemäß, wenn

1. das Entgelt für eine steuerpflichtige Lieferung oder Leistung uneinbringlich geworden ist. Wird das Entgelt nachträglich vereinnahmt, so sind Steuerbetrag und Vorsteuerabzug erneut zu berichtigen; (...)"

31 Für die Anknüpfung des Entgeltes an die tatsächlich erhaltene Gegenleistung spricht der Wortlaut von Art. 73 der Richtlinie 2006/112/EG. Danach gehört zur Bemessungsgrundlage alles, was den Wert der Gegenleistung bildet, die der Lieferer oder Dienstleistungserbringer für diese Umsätze vom Erwerber oder Dienstleistungsempfänger oder von einem Dritten "erhält oder erhalten soll" (zuvor Art. 11 Teil A Abs. 1 Buchst. a der Sechsten Richtlinie des Rates vom 17. Mai 1977 zur Harmonisierung der Rechtsvorschriften der Mitgliedstaaten über die Umsatzsteuern 77/388/EWG).

32 Gemäß § 4 UStG 1994 zählen Leistungen des Leistungsempfängers zum Entgelt, soweit sie aufgewendet werden, um die Leistung des Unternehmers zu erhalten. Nur das ist Entgelt, was in einer Zweckbindung zur Erlangung der Lieferung oder sonstigen Leistung steht (Entgeltlichkeitszusammenhang). Im Falle einer Differenz zwischen vereinbartem und tatsächlich geleistetem Entgelt ist maßgebend, was wirtschaftlich tatsächlich zugeflossen, also endgültig gezahlt wurde (vgl. *Ruppe/Achatz*, UStG5, § 4 Tz 10, mit Hinweisen auf die hg. Rechtsprechung).

33 Der Verwaltungsgerichtshof hat mit Erkenntnis vom 27. Mai 1999, 97/15/0067, über einem Fall entschieden, in dem eine Tochtergesellschaft Waren der Muttergesellschaft zu wesentlichen überhöhten Preisen erwarb. Der Mehrbetrag wurde nicht geleistet, um die Ware zu erhalten, sondern um in verdeckter Form Gewinne auszuschütten. Der Verwaltungsgerichtshof sprach in diesem Erkenntnis aus, dass insoweit kein Entgeltlichkeitszusammenhang besteht. Gleiches muss bei Vorliegen einer echten Fehlüberweisung gelten, weil es in diesem Fall an einer Leistungsbeziehung zwischen dem Überweisenden und dem Überweisungsempfänger fehlt.

34 Anders als bei einer echten Fehlüberweisung ist bei einer Doppel- oder Überzahlung der unmittelbare Zusammenhang zwischen Entgeltzahlung und Leistung noch gegeben, weil der Kunde - wenn auch irrtümlich - seine vermeintliche Kaufpreisschuld tilgen will und die Doppel- oder Überzahlung im Zusammenhang mit einem tatsächlichen Leistungsaustausch steht. Es stößt daher auf keine vom Verwaltungsgerichtshof aufzugreifenden Bedenken, wenn das Bundesfinanzgericht die in Rede stehenden Doppel- oder Überzahlungen als Teil des Entgelts angesehen und wie zuvor das Finanzamt der Umsatzsteuer unterworfen hat (vgl. *idS* auch *Ruppe/Achatz*, UStG5, § 4 Tz 16/1).

35 Soweit die Revisionswerberin den Standpunkt vertritt, dass ihr im Wirtschaftsjahr 2011 eine Absetzung für außergewöhnliche Abnutzung iSd § 8 Abs. 4 EStG 1988 zustehe, ist ihr zu entgegnen:

36 Aufwendungen des Mieters auf den Bestandsgegenstand, die nicht bloß Erhaltungsmaßnahmen (Instandhaltung, Instandsetzung) sind, werden nicht sofort als Betriebsausgaben des Mieters abgesetzt. Sie führen zu so genannten "Mieterinvestitionen", die nach der Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes wie Wirtschaftsgüter im wirtschaftlichen Eigentum des Mieters nach den Grundsätzen der §§ 7 und 8 EStG 1988 abgeschrieben werden. Dies gilt jedenfalls dann, wenn dem Mieter - durch Gesetz oder durch Vereinbarung - das Recht auf Entschädigung in Höhe des Restwertes der Einbauten bei Beendigung des Bestandverhältnisses oder auf Entfernung der Investitionen eingeräumt ist (vgl. VwGH 20.3.2014, 2011/15/0120; 31.5.2011, 2008/15/0153; 25.10.2006, 2006/15/0152;

24.2. 2004, 99/14/0250).

37 Die Funktion der Abschreibung besteht in der Verteilung der Aufwendungen auf die Nutzungsdauer. Die betriebsgewöhnliche Nutzungsdauer bestimmt sich nach den objektiven Möglichkeiten einer Nutzung, wobei den subjektiven Verwendungsabsichten des Steuerpflichtigen (wie etwa der geplanten Dauer der betrieblichen Tätigkeit) keine Bedeutung beizumessen ist (vgl. VwGH 27.1.1994, 92/15/0127; 7.9.1993, 93/14/0081; 23.5.2007, 2004/13/0052).

38 § 8 Abs. 4 EStG 1988 erlaubt eine Absetzung für außergewöhnliche technische oder wirtschaftliche Abnutzung. Eine außergewöhnliche wirtschaftliche Abnutzung liegt vor, wenn durch außergewöhnliche Umstände die Verwendungsmöglichkeit endet oder gemindert wird. In Bezug auf eine Mieterinvestition kann eine vorzeitige Beendigung des Mietverhältnisses zur Abschreibung nach den Regeln einer außergewöhnlichen wirtschaftlichen Abnutzung führen, soweit eine weitere (andere) Verwendungsmöglichkeit durch den Mieter nicht gegeben ist (vgl. VwGH 31.3.2011, 2008/15/0150).

39 Im gegenständlichen Fall hat im abweichenden Wirtschaftsjahr 2011 noch ein aufrechtes Mietverhältnis (auf unbestimmte Dauer) bestanden. Der Plan des Mieters, künftighin das Mietverhältnis vorzeitig zu beenden, führt nicht zu einer außergewöhnlichen wirtschaftlichen Abnutzung der Mieterinvestitionen, zumal diese bis zur tatsächlichen Beendigung des Mietverhältnisses uneingeschränkt nutzbar waren. Subjektive Einstellungen und Planungen des Mieters als solche mindern die betriebsgewöhnliche Nutzungsdauer nicht. Daher hat das Bundesfinanzgericht der Revisionswerberin zu Recht die Abschreibung wegen außergewöhnlicher wirtschaftlicher Abnutzung im Streitjahr 2011 versagt.

40 Gegenstand des Verfahrens vor dem Finanzamt und dem Bundesfinanzgericht war das auf die behauptete Minderung der Nutzungsdauer gestützte Begehren auf Absetzung für

außergewöhnliche wirtschaftliche Abnutzung gemäß § 8 Abs. 4 EStG 1988. Schon im Hinblick auf das im Verfahren vor dem Verwaltungsgerichtshof bestehende Neuerungsverbot war daher nicht auf das eine allfällige Teilwertminderung behauptende Revisionsvorbringen einzugehen.

41 In Bezug auf Feststellung Gruppenträger 2009 und 2010 sowie Körperschaftsteuer 2009 und 2010 enthält die Revision kein Vorbringen und zeigt somit diesbezüglich von vornherein keine Rechtsverletzung auf.

42 Die Revision erweist sich daher insgesamt als unbegründet, weshalb sie gemäß § 42 Abs. 1 VwGG abzuweisen war.

Wien, am 24. Oktober 2019

European Case Law Identifier

ECLI:AT:VWGH:2019:RO2018150013.J00

Gericht

Verwaltungsgerichtshof

Entscheidungsdatum

18.12.2019

Geschäftszahl

Ra 2019/15/0045

Betreff

Der Verwaltungsgerichtshof hat durch den Vorsitzenden Senatspräsident Dr. Zorn und die Hofrätin Dr. Büsser sowie die Hofräte MMag. Maislinger, Mag. Novak und Dr. Sutter als Richter, unter Mitwirkung der Schriftführerin Mag. Engenhardt, über die Revision des Finanzamts Feldkirch in 6800 Feldkirch, Reichsstraße 154, gegen das Erkenntnis des Bundesfinanzgerichts vom 20. Dezember 2018, Zl. RV/1100412/2015, betreffend u. a. Umsatzsteuer 2011 (mitbeteiligte Partei: Y K in L), zu Recht erkannt:

Spruch

Das angefochtene Erkenntnis wird im Umfang seines Abspruchs über die Umsatzsteuer 2011 wegen Rechtswidrigkeit seines Inhaltes aufgehoben.

Begründung

1 Die Mitbeteiligte betrieb im streitgegenständlichen Jahr ein Textilunternehmen.

2 Im Zuge einer im Jahr 2014 durchgeführten Betriebsprüfung stellte der Prüfer u.a. fest, dass für eine Warenlieferung der Mitbeteiligten nach L (Nigeria) eine Ausgangsrechnung in Höhe von

45.175 \$ (33.463 EUR) gelegt worden sei, als Ausfuhrnachweis für die betreffende Lieferung hingegen eine Ausfuhranzeige (E-Zoll) über einen Warenwert von lediglich 23.000 \$ vorliege. Laut Mitteilung der Mitbeteiligten sei der niedrigere Warenwert auf der Ausfuhrbestätigung auf Verlangen des afrikanischen Kunden angegeben worden.

3 Die Abgabenbehörde erachtete es als nicht ausreichend, dass die Warenmenge auf der Ausgangsrechnung und den Ausfuhrpapieren übereinstimmte. Durch die Angabe des Warenwerts von 23.000 \$ auf der Ausfuhranzeige komme klar zum Ausdruck, dass nur Waren in diesem Wert für die Ausfuhr bestimmt gewesen seien. Da ein Nachweis der Ausfuhrbescheinigung zu den materiell-rechtlichen Voraussetzungen für die Steuerfreiheit gehöre, sei die Steuerbefreiung gemäß § 6 Abs. 1 Z 1 iVm § 7 Abs. 1 Z 1 UStG 1994 für die Differenz von 22.175 \$ (16.425,95 EUR) nicht zu gewähren. 4 Das Finanzamt nahm aufgrund der Prüfungsergebnisse die Verfahren betreffend Einkommen- und Umsatzsteuer für das Jahr 2011 wieder auf und erließ neue Sachbescheide. Hinsichtlich der zwischen den Werten der Ausgangsrechnung und des Ausfuhrnachweises bestehenden Differenz gewährte das Finanzamt die Steuerbefreiung des § 6 Abs. 1 Z 1 iVm § 7 Abs. 1 Z 1 UStG 1994 nicht. 5 In der gegen die neuen Sachbescheide erhobenen Beschwerde wandte sich die Mitbeteiligte u.a. gegen diese Versagung der Steuerbefreiung.

6 In der abweisenden Beschwerdevorentscheidung führte das Finanzamt hinsichtlich der Steuerpflicht des Differenzbetrags aus, dass für diesen kein Ausfuhrnachweis vorliege und es sich daher in diesem Ausmaß um eine steuerbare und steuerpflichtige Lieferung handle, die nicht gemäß § 6 Abs. 1 Z 1 iVm § 7 Abs. 1 Z 1 UStG 1994 befreit sei.

7 Die Mitbeteiligte beantragte die Vorlage der Beschwerde an das Bundesfinanzgericht.

8 Das Bundesfinanzgericht gab der Beschwerde hinsichtlich der Frage der Steuerpflicht des Differenzbetrages statt und führte begründend aus, dass aufgrund der identen Angaben hinsichtlich Warennummer, Empfänger, Brutto- und Nettogewicht und Anzahl der Pakete und des engen zeitlichen Zusammenhangs kein Zweifel daran bestehe, dass die gegenständliche Warenlieferung mit einem tatsächlichen Wert von 45.175 \$ (33.463 EUR) ausgeführt worden sei und es sich bei den Wertangaben im Ausfuhrnachweis um einen auf Wunsch des Käufers zwecks Reduzierung der nigerianischen Einfuhrabgaben bewusst herabgesetzten Kaufpreis gehandelt habe. Das Bundesfinanzgericht sehe den buchmäßigen Nachweis der Ausfuhrlieferung als erbracht an, weshalb die Steuerfreiheit gemäß § 6 Abs. 1 Z 1 iVm § 7 Abs. 1 Z 1 UStG 1994 zustehe. 9 Weiters erklärte das

Bundesfinanzgericht die ordentliche Revision an den Verwaltungsgerichtshof gemäß Art. 133 Abs. 4 B-VG für nicht zulässig.

10 Dagegen wendet sich die vorliegende Amtsrevision, zu deren Zulässigkeit das Finanzamt vorbringt, dass das angefochtene Erkenntnis von der Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes bzw. der Rechtsprechung des Europäischen Gerichtshofes abweiche, wonach das Recht auf Vorsteuerabzug, auf Befreiung von der Mehrwertsteuer oder auf Erstattung der Mehrwertsteuer zu versagen sei, wenn ein Unternehmer selbst eine Steuerhinterziehung begehe oder wenn der Steuerpflichtige gewusst habe oder hätte wissen müssen, dass der betreffende Umsatz oder ein anderer Umsatz in der Lieferkette, der dem vom Vertragspartner des Unternehmers vorangegangen oder nachgefolgt sei, mit einem Mehrwertsteuerbetrug behaftet sei. Da die bisherige Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes bzw. des EuGH zur Versagung des Vorsteuerabzugs, der Differenzbesteuerung und der Steuerbefreiung bei innergemeinschaftlichen Lieferungen ergangen sei, fehle zudem Rechtsprechung zu der revisionsgegenständlichen Frage, ob die Steuerbefreiung für Ausfuhrlieferungen zu versagen sei, wenn der liefernde Unternehmer gewusst habe oder hätte wissen müssen, dass der betreffende Umsatz im Zusammenhang mit einer Steuerhinterziehung des Erwerbers steht.

11 Der Verwaltungsgerichtshof hat nach Einleitung des Vorverfahrens, in dem keine Revisionsbeantwortung erstattet wurde, erwogen:

12 Die Revision ist im Hinblick auf das Vorbringen des Finanzamtes zulässig und auch begründet.

13 Die Befreiung für Ausfuhrlieferungen gemäß § 6 Abs. 1 Z 1 iVm § 7 Abs. 1 Z 1 UStG 1994 beruht unionsrechtlich auf Art. 15 Z 1 der Sechsten Mehrwertsteuerrichtlinie, 77/388/EWG (nunmehr Art. 146 der Richtlinie 2006/112/EG, Mehrwertsteuersystemrichtlinie).

14 Diese Steuerbefreiung soll die Besteuerung der betreffenden Lieferungen von Gegenständen an deren Bestimmungsort sicherstellen, d.h. an dem Ort, an dem die ausgeführten Erzeugnisse verbraucht werden (vgl. EuGH 28.3.2019, *Vinš*, C- 275/18, Rn. 23).

15 Gemäß Art. 131 der Mehrwertsteuersystemrichtlinie sind die Mitgliedstaaten dafür zuständig, die Bedingungen festzulegen, unter denen sie Ausfuhrumsätze befreien, um eine korrekte und einfache Anwendung der durch diese Richtlinie vorgesehenen Befreiungen zu gewährleisten und um Steuerhinterziehung, Steuerumgehung und Missbrauch zu verhindern. Die Mitgliedstaaten müssen jedoch bei der Ausübung dieser Befugnisse die allgemeinen Rechtsgrundsätze beachten, die Bestandteil der Rechtsordnung der Union sind und zu denen insbesondere die Grundsätze der Rechtssicherheit und der Verhältnismäßigkeit zählen. Eine nationale Maßnahme gilt dann nicht mehr als verhältnismäßig, wenn sie über das hinausgeht, was erforderlich ist, um eine genaue Erhebung der Steuer sicherzustellen, wenn sie das Recht auf Mehrwertsteuerbefreiung im Wesentlichen von der Einhaltung formeller Pflichten abhängig macht, ohne dass materielle Anforderungen berücksichtigt würden und insbesondere ohne dass in Betracht zu ziehen wäre, ob diese erfüllt sind (vgl. EuGH 8.11.2018, *Cartrans Spedition*, C-495/17, Rn. 37 und 38).

16 Insoweit ist eine nationale Voraussetzung, die der Gewährung einer Mehrwertsteuerbefreiung für eine Lieferung von Gegenständen, die bestimmte formelle Anforderungen nicht erfüllt, entgegensteht, obwohl feststeht, dass diese Gegenstände tatsächlich ausgeführt worden sind und dass diese Lieferung daher durch ihre objektiven Merkmale die Voraussetzungen für die Steuerbefreiung nach Art. 146 Abs. 1 Buchst. a der Mehrwertsteuersystemrichtlinie erfüllt, mit dem Grundsatz der Verhältnismäßigkeit nicht vereinbar (vgl. EuGH 28.3.2019, *Vinš*, C- 275/18, Rn. 30).

17 Der Verwaltungsgerichtshof hat daher im Erkenntnis vom 29. April 2010, 2005/15/0057, ausgesprochen, dass es für die Steuerfreiheit des einzelnen Umsatzes entscheidend auf das Vorliegen der materiell-rechtlichen Voraussetzungen der Steuerbefreiung ankommt, während bloß formelle Belange - etwas der Ausweis eines zu niedrigen Entgelts - bei der Beurteilung der Steuerpflicht zurückzutreten haben.

18 Anderes gilt nach der Rechtsprechung des EuGH jedoch für jene Fälle, in denen sich ein Steuerpflichtiger an einer das Funktionieren des gemeinsamen Mehrwertsteuersystems gefährdenden Steuerhinterziehung beteiligt hat. Ein solcher Steuerpflichtiger kann sich für die Zwecke der Steuerbefreiung nicht auf den Grundsatz der Steuerneutralität berufen, sodass in einem solchen Fall, die Nichteinhaltung einer formellen Anforderung den Verlust des Rechts auf Mehrwertsteuerbefreiung nach sich zieht. Es verstößt nicht gegen das Unionsrecht, von einem Wirtschaftsteilnehmer zu fordern, dass er in gutem Glauben handelt und alle Maßnahmen ergreift, die vernünftigerweise verlangt werden können, um sicherzustellen, dass der von ihm getätigte Umsatz nicht zu seiner Beteiligung an einer Steuerhinterziehung führt. Sollte der betreffende Steuerpflichtige gewusst haben oder hätte er wissen müssen, dass der von ihm bewirkte Umsatz mit einer Steuerhinterziehung des Erwerbers verknüpft war, und hat er nicht alle ihm zur Verfügung stehenden zumutbaren Maßnahmen ergriffen, um diese zu verhindern, muss ihm der Anspruch auf Mehrwertsteuerbefreiung versagt werden (vgl. zu Ausfuhrlieferungen EuGH 28.3.2019, *Vinš*, C-275/18, Rn. 33, sowie 8.11.2018, *Cartrans Spedition*, C-495/17, Rn. 41).

19 Dabei ist es nicht maßgeblich, ob der Steuerpflichtige selbst eine Steuerhinterziehung zum Nachteil des gemeinsamen Mehrwertsteuersystems begeht oder ob er wusste oder hätte wissen müssen, dass er sich mit seiner Lieferung an einem Umsatz beteiligt, der in eine von einem anderen Wirtschaftsteilnehmer auf einer

vorhergehenden oder nachfolgenden Umsatzstufe der Lieferkette begangene Mehrwertsteuerhinterziehung einbezogen ist (vgl. EuGH 6.7.2006, *Kittel und Recolta Recycling*, C-439/04 und C- 440/04).

20 Nach den Feststellungen des Bundesfinanzgerichts handelt es sich bei dem im Ausfuhrnachweis angeführten Entgelt um "einen auf Wunsch des Käufers zwecks Reduzierung der afrikanischen Einfuhrabgaben bewusst herabgesetzten Kaufbetrag". Auf Grund dieser Feststellungen ist dem revisionswerbenden Finanzamt beizupflichten, dass die Mitbeteiligte mit der Angabe eines niedrigeren Warenwerts im Ausfuhrnachweis an einer Steuerumgehung mitgewirkt habe oder zumindest von einer beabsichtigten Steuerumgehung habe wissen müssen.

21 Wie der EuGH im Urteil vom 17. Oktober 2019; *Unitel*, C- 653/18, ausgeführt hat, reicht die Tatsache, dass die betrügerischen Handlungen in einem Drittstaat begangen wurden, für sich nicht aus, um das Vorliegen irgendeines Betrugs zum Nachteil des gemeinsamen Mehrwertsteuersystems auszuschließen. 22 Das angefochtene Erkenntnis war daher gemäß § 42 Abs. 2 Z 1 VwGG wegen Rechtswidrigkeit seines Inhaltes aufzuheben.

Wien, am 18. Dezember 2019

European Case Law Identifier

ECLI:AT:VWGH:2019:RA2019150045.L00



IM NAMEN DER REPUBLIK!

Der Verwaltungsgerichtshof hat durch den Vorsitzenden Senatspräsident Dr. Zorn und die Hofräte Mag. Novak und Dr. Sutter sowie die Hofrätinnen Dr.ⁱⁿ Lachmayer und Dr.ⁱⁿ Wiesinger als Richter, unter Mitwirkung der Schriftführerin Galli, LL.M., über die Revision des Ing. Dr. H T in L, vertreten durch die Plan Treuhand GmbH, Wirtschaftsprüfungs- u. Steuerberatungsgesellschaft in 4020 Linz, Kudlichstraße 41-43, gegen das Erkenntnis des Bundesfinanzgerichts vom 27. Februar 2020, Zl. RV/5101776/2018, betreffend Nachsicht gemäß § 236 BAO, zu Recht erkannt:

Das angefochtene Erkenntnis wird wegen Rechtswidrigkeit seines Inhaltes aufgehoben.

Der Bund hat dem Revisionswerber Aufwendungen in der Höhe von € 1.346,40 binnen zwei Wochen bei sonstiger Exekution zu ersetzen.

Entscheidungsgründe:

- 1 Der Revisionswerber, einer der Geschäftsführer der A GmbH, erzielte im Jahr 2011 im Rahmen des Dienstverhältnisses zu dieser GmbH Einkünfte aus nichtselbständiger Arbeit von ca. 1.045.000 €, in denen ein Betrag von (brutto) 867.813,30 € als Teilabfindung seines Betriebspensionsanspruchs enthalten war, die infolge des Übertritts auf eine betriebliche Kollektivversicherung vorgenommen wurde. Von dieser Teilabfindung und den weiteren Einkünften aus nichtselbständiger Arbeit wurde von der A GmbH im Jahr 2011 Lohnsteuer von 515.017,03 € einbehalten. Diese Einkünfte wurden - neben anderen Einkünften - im Einkommensteuerbescheid 2011 vom 30. Mai 2012 erfasst, mit welchem Einkommensteuer in Höhe von 39.150 € (nach Anrechnung von Lohnsteuer in Höhe von insgesamt 527.888,49 €) vorgeschrieben wurde.
- 2 In der Folge stellte sich heraus, dass der zur Teilabfindung des mit Dienstvertrag vom 16. Februar 1988 eingeräumten Betriebspensionsanspruchs gewährte Betrag (insbesondere wegen der Einbeziehung bestimmter Zulagen bzw. Zuschläge) zu hoch ermittelt worden war. Der Revisionswerber musste



daher im Jahr 2012 den irrtümlich zu viel erhaltenen Betrag in Höhe von „354.621,73 € brutto“ an seine Arbeitgeberin zurückzahlen (Zahlungsbeleg vom 23. Oktober 2012). Das Bundesfinanzgericht stellte fest, dass dem Revisionswerber nach dieser Rückzahlung lediglich ein Nettobetrag von deutlich weniger als 100.000 € als Teilabfindung seines Betriebspensionsanspruchs verblieb.

- 3 Der Revisionswerber stellte den Antrag, den Einkommensteuerbescheid des Jahres 2011 gemäß § 295a BAO oder § 299 BAO dahingehend zu ändern, dass die erfassten Einkünfte aus nichtselbständiger Arbeit um den Betrag der im Jahr 2012 erfolgten Rückzahlung vermindert angesetzt werden. Das Finanzamt wies den Antrag mit der Begründung ab, dass die Rückzahlung gemäß § 16 Abs. 2 EStG 1988 im Rückzahlungsjahr 2012 zu Werbungskosten führe. Das gegen die Abweisung erhobene Rechtsmittel wies das Bundesfinanzgericht mit Erkenntnis vom 10. November 2014, RV/5100157/2014, ab. Die Behandlung einer dagegen erhobenen Beschwerde wurde vom Verfassungsgerichtshof mit Beschluss vom 11. März 2015, E 1985/2014, abgelehnt. Eine gegen die Entscheidung des Bundesfinanzgerichts erhobene Revision wies der Verwaltungsgerichtshof mit Beschluss vom 1. September 2015, Ra 2015/15/0035, zurück und begründete, zur Herstellung des Veranlassungszusammenhanges mit nichtselbständigen Einkünften genüge es, wenn die Einnahmen ihre Wurzel im Dienstverhältnis fänden. Zu den Einkünften aus nichtselbständiger Arbeit zählten auch alle Vorteile, die zu Unrecht bezogen worden seien. Die Rückzahlung des zu Unrecht Erlangten mache den erfolgten Zufluss nicht rückgängig, sondern führe zu Werbungskosten. Somit lägen die Voraussetzungen des § 295a BAO nicht vor.
- 4 Der Revisionswerber machte den rückgezahlten Betrag vom 354.624,91 € bei der Einkommensteuerveranlagung 2012 als Werbungskosten geltend. Im Einkommensteuerbescheid 2012 wurden diese Werbungskosten zwar anerkannt. Da aber die anderen Einkünfte dieses Jahres niedriger waren, konnte von den in Rede stehenden Werbungskosten ein Teilbetrag im Ausmaß von 142.321,20 € keine steuerliche Wirkung entfalten.



- 5 Bei der Einkommensteuerveranlagung für das Jahr 2013 versagte das Finanzamt dem im Ausmaß des verbliebenen Werbungskostenüberhangs (142.321,20 €) geltend gemachten Verlustvortrag die Anerkennung mit der Begründung, dass kein gemäß den §§ 4 bis 14 EStG 1988 ermittelter Verlust vorliege und daher ein Verlustvortrag nicht möglich sei. Die dagegen erhobene Beschwerde wurde vom Bundesfinanzgericht mit Erkenntnis vom 9. Juni 2016, RV/5100040/2016, abgewiesen. Mit Beschluss vom 22. September 2016, E 1701/2016-11, lehnte der Verfassungsgerichtshof die Behandlung der gegen dieses Erkenntnis des Bundesfinanzgerichts erhobenen Beschwerde ab. Im Hinblick auf den rechtspolitischen Spielraum des Gesetzgebers bei der Behandlung verschiedener Einkunftsarten bestehe von Verfassungs wegen keine Verpflichtung des Gesetzgebers, bei allen Einkunftsarten eine dem Verlustvortrag vergleichbare Verlustberücksichtigung vorzusehen.
- 6 Der Revisionswerber beantragte auch für das Jahr 2014 die einkommensteuerliche Berücksichtigung des verbliebenen Werbungskostenüberhangs aus dem Jahr 2012 im Ausmaß von 142.321,20 €. Das Finanzamt entsprach dem im Einkommensteuerbescheid 2014 nicht. In der gegen den Einkommensteuerbescheid 2014 erhobenen Beschwerde brachte der Revisionswerber vor, die Nichtanerkennung des Verlustvortrages verletze ihn in seinen verfassungsgesetzlich gewährleisteten Rechten auf Gleichheit und Unversehrtheit des Eigentums. Mit Erkenntnis vom 31. Jänner 2017, RV/5101584/2016, wies das Bundesfinanzgericht diese Beschwerde als unbegründet ab. Dagegen erhob der Revisionswerber zunächst Beschwerde an den Verfassungsgerichtshof, der deren Behandlung mit Beschluss vom 8. Juni 2017, E 801/2017-6, ablehnte. Der Revisionswerber bekämpfte die Entscheidung des Bundesfinanzgerichts auch mit Revision an den Verwaltungsgerichtshof, der diese allerdings mit Beschluss vom 28. Mai 2019, Ra 2018/15/0064, zurückwies. Im Hinblick auf die klare Gesetzeslage war mit dem Vorbringen, der Verlust aus nichtselbständiger Arbeit müsse in das Veranlagungsjahr 2014 vorgetragen werden, keine Rechtsfrage iSd Art. 133 Abs. 4 B-VG aufgezeigt worden.



- 7 Mit Eingabe vom 21. Dezember 2017 stellte der Revisionswerber den Antrag auf Nachsicht der Einkommensteuer 2011 mit dem Betrag von 83.421 €. Für den Fall, dass die Einkommensteuer des Jahres 2011 als nicht maßgeblich für die Bewilligung der Nachsicht angesehen werde, wurde der „Eventualantrag auf Nachsicht gem. § 236 BAO für die Einkommensteuer der Jahre 2011 bis 2015“ gestellt.
- 8 Zur Begründung des Nachsichtsansuchens führte der Revisionswerber aus, der im Jahr 2011 überhöht ausbezahlte Abfindungsbetrag von 354.624,91 € habe zu einem Einkommensteueranfall in Höhe von 177.313 € (50 % Steuersatz) geführt. Für das Jahr 2012 habe sich durch die teilweise Berücksichtigung der Rückzahlung im Rahmen der Werbungskosten im Hinblick auf die weiteren Einkünfte eine Einkommensteuergutschrift von 78.343 € (aus anrechenbarer Lohnsteuer und Einkommensteuervorauszahlungen) ergeben. Wäre die Rückzahlung des Betrages von 354.624,91 € bereits in der Einkommensteuerveranlagung 2011 (und damit nicht im Einkommensteuerbescheid 2012) abgezogen worden, hätte sich für das Jahr 2012 eine Einkommensteuernachzahlung von 15.549 € ergeben. Saldiert resultiere daher für den Revisionswerber durch die Erfassung der Rückzahlung (nur) im Jahr 2012 ein überhöhter Einkommensteueranfall von 83.421 € (177.313 € minus 78.343 € minus 15.549 €). Mit näherer Begründung führte der Revisionswerber aus, der Anfall einer Einkommensteuer in Höhe von 83.421 € für ein nicht erzielttes Einkommen stelle eine konfiskatorische Besteuerung dar, verstoße gegen das Leistungsfähigkeitsprinzip und das objektive Nettoprinzip und stelle daher eine sachliche Unbilligkeit im Sinne des § 236 BAO dar.
- 9 Das Finanzamt wies dieses Ansuchen mit Bescheid vom 13. August 2018 ab. Im gegenständlichen Fall sei es zur Rückzahlung eines Betrages von 354.624,91 € infolge eines Fehlers in der Ermittlung des Betrages für die Teilabfindung der Betriebspension gekommen. Worin dieser Fehler bestanden habe und worauf er zurückzuführen sei, werde im Nachsichtsantrag aber nicht ausgeführt. Aus den dem Finanzamt vorliegenden Unterlagen (Auszüge aus



den Prüfungsberichten des Revisionsverbandes betreffend die Geschäftsjahre 2011 und 2012 der A GmbH) ergebe sich aber Folgendes:

- 10 Im Rahmen der Prüfung habe der Revisionsverband in Bezug auf die teilweise Abfindung der aus dem Dienstvertrag des Geschäftsführers (Revisionswerber) bestehenden Firmenpensionsansprüche eine Stellungnahme der Wirtschaftsprüfungs- und Steuerberatungsgesellschaft K, ein Memorandum der Anwaltskanzlei S und eine rechtsgutachterliche Stellungnahme der Anwaltskanzlei H eingeholt. In diesen Beurteilungen sei festgestellt worden, dass es sich bei der Kapitalablöse wie auch bei der mit einer Versicherung getroffenen Vereinbarung betreffend die Übernahme der weiteren Pensionsansprüche um ein „Insich-Geschäft“ des Geschäftsführers gehandelt habe. Die in einem solchen Fall erforderliche Genehmigung des Aufsichtsrates der Berichtsgesellschaft fehle. Bei der Berechnung des Pensionsanspruches sei von einer falschen Bemessungsgrundlage ausgegangen worden, sodass sich ein zu hohes Ablösekapital ergeben habe. Die Wirtschaftsprüfungs- und Steuerberatungsgesellschaft K habe in ihrer Stellungnahme vom 16. Juli 2012 festgestellt, dass von der Versicherung bei der Ermittlung der Versicherungswerte abweichend zur bisher vom Revisionsverband ermittelten Rückstellung für Altersvorsorge von anderen Rechnungszinssätzen sowie Sterbetafeln ausgegangen worden sei. Zudem sei die der Versicherung bekanntgegebene Bemessungsgrundlage für die dem Geschäftsführer zustehende Pension deutlich höher gewesen als die nach dem Dienstvertrag tatsächlich zustehende Bemessungsgrundlage. Dadurch sei es zu einem Bruttomehrbetrag von rund 203.000 € bis 354.000 € zu Lasten der A GmbH gekommen, je nach dem ob ein Überstundenpauschale berücksichtigt werde oder nicht, wobei nach Auffassung der Wirtschaftsprüfungs- und Steuerberatungsgesellschaft K die Regelungen im Dienstvertrag nur so verstanden werden könnten, dass das Überstundenpauschale nicht zu berücksichtigen sei. In einem zur rechtlichen Beurteilung eingeholten Memorandum der Anwaltskanzlei S vom 16. Juli 2012 werde ausgeführt, dass die Vereinbarung im Dienstvertrag des Geschäftsführers betreffend den Pensionszuschuss in Höhe von „45 % des letzten Bruttomonatsgehaltes ohne allfällige Zulagen“ keinen Spielraum für eine breite Interpretation der



Berechnungsbasis zulasse. Aus diesen Ausführungen im Prüfungsbericht des Revisionsverbandes ergebe sich für das Finanzamt, dass die Kapitalabfindung der Pensionszusage, die zu der im gegenständlichen Nachsichtsverfahren relevanten Einkommensteuerbelastung des Jahres 2011 geführt habe, als „Insich-Geschäft“ des Revisionswerbers qualifiziert worden sei. Die für solche Fälle vorgesehene Genehmigung des Aufsichtsrates habe gefehlt. Zwar sei die Genehmigung des Aufsichtsrates am 26. September 2012, somit nachträglich, erteilt worden, allerdings unter der aufschiebenden Bedingung, dass der Revisionswerber bis 25. Oktober 2012 den aus der unrichtigen Bemessungsgrundlage resultierenden zu hohen Abfindungsbetrag an die A GmbH zurückzahle. Aus den im Prüfungsbericht des Revisionsverbandes angeführten Ausführungen der Anwaltskanzlei H ergebe sich ebenfalls, dass dem „Insich-Geschäft“ nicht nur die Zustimmung des Aufsichtsrates gefehlt habe, sondern dass es darüber hinaus auch noch in einem wesentlich höheren Umfang abgeschlossen worden sei, als sich dies aus der Pensionszusage im Dienstvertrag des Revisionswerbers ergeben hätte.

- 11 Für das Vorliegen einer sachlichen Unbilligkeit als Voraussetzung für eine Nachsicht nach § 236 BAO sei ein außergewöhnlicher Geschehensablauf erforderlich, der auf eine vom Abgabepflichtigen nicht beeinflussbare Weise eine nach dem gewöhnlichen Lauf nicht zu erwartende Abgabenschuld ausgelöst habe. Nach Einschätzung des Finanzamtes habe der Revisionswerber im vorliegenden Fall in seiner Funktion als Geschäftsführer der A GmbH durchaus die Möglichkeit gehabt, den Geschehensablauf derart zu beeinflussen, dass die im Nachsichtsverfahren gegenständliche Abgabenbelastung erst gar nicht entstehe. Im Übrigen böten die Regelungen im Dienstvertrag nach Meinung des Finanzamtes keinen Spielraum für eine breite Auslegung der Berechnungsbasis für die Pensionsabfindung, sodass durch die Heranziehung der korrekten Berechnungsbasis eine Verpflichtung zur Rückzahlung nicht entstanden wäre.
- 12 Gegen diesen Bescheid richtet sich die Beschwerde, in welcher vorgebracht wird, die Voraussetzungen einer Nachsicht lägen vor, und der Ansicht des Finanzamtes, der Revisionswerber habe die unrichtigerweise zu hohe



Ermittlung des Pensionsabfindungsbetrages mitverursacht, mit umfangreicher Begründung und unter Vorlage mehrerer Unterlagen entgegen getreten wird. Es wird u.a. ausgeführt, die Pensionszusage, die Absicherung der Pensionszusage durch Versicherungsverträge und in Umsetzung dessen die vollständige Auslagerung und „Bewirtschaftung“ des Versicherungsvertrages sei rechtzeitig vom Vorsitzenden des Aufsichtsrates (Dr. S) genehmigt worden. Der Revisionswerber sei davon ausgegangen, dass der Aufsichtsratsvorsitzende im Zusammenhang mit seiner Unterschrift auch das Kollegialorgan Aufsichtsrat befasst habe, was aber nicht im Einfluss- und Verantwortungsbereich des Revisionswerbers gelegen sei. Weiters handle es sich bei der Ermittlung des Abfindungsbetrages eines Firmenpensionsanspruches um eine auf versicherungsmathematischen Grundsätzen beruhende Berechnung, die sich für einen Versicherungsnehmer als Nicht-Fachmann in der Regel als äußerst komplex und schwierig nachvollziehbar darstelle. Die überhöhte Bemessungsgrundlage der Pensionsabfindung sei laut der rechtsgutachtlichen Stellungnahme der Anwaltskanzlei H auf die unterschiedliche Terminologie der Formulierungen im Dienstvertrages zurückzuführen gewesen. Laut dieser Stellungnahme sei die Bemessungsgrundlage deshalb um 23,43 % höher gewesen, weil man zu einer anderen Interpretation des Dienstvertrages gekommen sei. Beispielsweise habe die im Dienstvertrag verwendete Regelung betreffend „allfällige Zulagen“ zu Missverständnissen und in der Folge zu der überhöhten Bemessungsgrundlage geführt. Der Revisionswerber sei nicht in der Lage gewesen, den Geschehensablauf zu beeinflussen, weil für ihn die vorgenommene Interpretation und die damit einhergehende Höhe der Bemessungsgrundlage keine Zweifel hätten aufkommen lassen. Die Abfindungszahlung sei auf Basis des Vorschlages eines „Versicherungsmaklers“ erstellt worden. Ein Versicherungsmakler sei Sachverständiger im Sinne des § 1299 ABGB und Fachmann im Bereich des Versicherungswesens. Dass der Revisionswerber auf den Vorschlag des „Versicherungsmaklers“ und somit auf die Aussage eines Sachverständigen vertraut habe, könne nicht zu seinen Lasten ausgelegt werden.



gegenständlichen Fall sei die Lohnsteuer, welche auf den zu Unrecht ausbezahlten Teil der Pensionsabfindung entfalle, vom Arbeitgeber einbehalten und an das Finanzamt abgeführt worden. Diese Lohnsteuer bzw. der begehrte Nachsichtsbetrag von 83.421 € scheine am Abgabenkonto des Revisionswerbers naturgemäß gar nicht als fällige (fällig gewesene) und damit nachsichtsfähige Abgabenschuldigkeit im Sinne des § 236 BAO auf. Tatsächlich sei die auf den zu Unrecht bezogenen Teil der Pensionsabfindung entfallende Lohnsteuer somit nie beim Revisionswerber „eingehoben“ oder von ihm (an das Finanzamt) im Sinne des § 236 BAO „entrichtet“ worden; vielmehr sei diese Lohnsteuer vom Arbeitgeber „einbehalten“ und abgeführt worden. Beahlt habe der Revisionswerber diese Lohnsteuer allerdings sehr wohl, aber nicht an das Finanzamt, sondern (durch Abzug vom Bruttobezug) an seinen ehemaligen Arbeitgeber.

- 14 In der Stellungnahme vom 14. November 2019 brachte der Revisionswerber vor, gemäß § 83 EStG 1988 sei der Arbeitnehmer Steuerschuldner der Lohnsteuer, auch wenn die Einbehaltung und Abfuhr durch den Arbeitgeber erfolge. Die Lohnsteuer sei eine bloße Erhebungsform der Einkommensteuer und werde im Rahmen der Veranlagung auf die Einkommensteuerschuld angerechnet (§ 46 Abs. 1 Z 3 EStG 1988). Bei der im Einkommensteuerbescheid 2011 ausgewiesenen anrechenbaren Lohnsteuer handle es sich daher um eine nachsichtsfähige Abgabenschuld im Sinne des § 236 Abs. 2 BAO, auch wenn diese nicht am Abgabenkonto des Beschwerdeführers mit einem bestimmten Fälligkeitstermin gebucht worden sei.
- 15 Mit dem angefochtenen Erkenntnis wies das BFG die Beschwerde als unbegründet ab und erklärte die Revision für nicht zulässig. Das Bundesfinanzgericht habe bereits am 24. Oktober 2019 darauf hingewiesen, dass der begehrte Nachsichtsbetrag von 83.421,00 € nie am Abgabenkonto des Revisionswerbers aufgeschienen (als Lastschrift gebucht worden) sei und damit keine nachsichtsfähige Abgabenschuldigkeit im Sinne des § 236 BAO vorliege. Grund dafür sei der Umstand, dass die auf den zu Unrecht bezogenen Teil der Pensionsabfindung entfallende Lohnsteuer nie beim Beschwerdeführer im





Sinne des § 236 Abs. 1 BAO „eingehoben“ bzw. von ihm durch Überweisung auf sein Abgabenkonto im Sinne des § 236 Abs. 2 BAO „entrichtet“ worden sei. Vielmehr sei die Lohnsteuer vom Arbeitgeber „einbehalten“ und abgeführt worden. Es fehle daher schon an einer fälligen bzw. fällig gewesenenen, am Abgabenkonto des Beschwerdeführers als Lastschrift gebuchten Abgabenschuldigkeit, die durch Abschreibung nachgesehen werden könne.

- 16 Selbst wenn man aber eine nachsichtsfähige (bereits entrichtete) Abgabenschuld annehmen würde, wäre für das Nachsichtsverfahren aus folgendem Grund nichts gewonnen:
- 17 Nach der ständigen Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes diene die Nachsicht nicht dazu, Unrichtigkeiten von Abgabenfestsetzungen zu beseitigen oder unterlassene Rechtsbehelfe nachzuholen. Deswegen begründe das Unterlassen eines für die zweckentsprechende Rechtsverfolgung ausreichenden Erstattungsantrages nach § 240 Abs. 3 BAO keine Unbilligkeit im Sinne des § 236 BAO.
- 18 Gerade weil im gegenständlichen Fall im Wege der Veranlagung ein Ausgleich der zu Unrecht vom Arbeitgeber einbehaltenen Lohnsteuerbeträge - wegen der fehlenden Möglichkeit eines Verlustvortrages - zu einem erheblichen Teil nicht möglich gewesen sei und damit neben dem unstrittigen Vorliegen der Voraussetzung des § 240 Abs. 3 lit. a BAO auch die Voraussetzungen des § 240 Abs. 3 lit. b und c BAO erfüllt seien, wäre nach Ansicht des BFG insoweit (hinsichtlich dieses nicht ausgleichsfähigen Teiles der Abgaben) ein Erstattungsantrag gemäß § 240 Abs. 3 BAO möglich gewesen.
- 19 Vom Arbeitgeber sei aufgrund der erfolgten Rückzahlung eines Teiles der Pensionsabfindung durch den Beschwerdeführer im Ergebnis zu viel Lohnsteuer einbehalten worden. „Zu Unrecht“ einbehaltene Beträge im Sinne des § 240 Abs. 3 BAO seien solche, die entgegen der Gesetzeslage, also unter Verkennung rechtlicher Bestimmungen oder unter unzutreffender Beurteilung und Würdigung der tatsächlichen Verhältnisse einbehalten worden seien.
- 20 Wäre daher ein solcher für die zweckentsprechende Rechtsverfolgung ausreichender Erstattungsantrag nach § 240 Abs. 3 BAO gestellt worden, hätte





der Revisionswerber die im Veranlagungsweg nicht ausgleichbare restliche Lohn- bzw. Einkommensteuer erstattet erhalten. Wie der Verwaltungsgerichtshof erkannt habe, könne das Unterlassen eines solchen Antrages keine sachliche Unbilligkeit der Einhebung begründen. Die Einhebung einer Abgabe könne nicht sachlich unbillig im Sinne des § 236 BAO sein, wenn sie in einem dem Nachsichtsverfahren vorgelagerten Verfahren hätte erstattet werden können (Hinweis auf VwGH 4.3.2009, 2008/15/0270).

- 21 Gegen dieses Erkenntnis wendet sich die Revision. Im Zulässigkeitsvorbringen wird ausgeführt, das BFG habe zu Unrecht angenommen, dass Lohnsteuer von vornherein keiner Nachsicht zugänglich sei, weil sie nicht als Lastschrift am Abgabenkonto des Arbeitnehmers verbucht und daher nicht von ihm entrichtet werde. Diese Rechtsansicht des BFG widerspreche etwa dem Erkenntnis des Verwaltungsgerichtshofes vom 30. Mai 1989, 86/14/0062, wonach es mit der Zahlung der Lohnsteuer durch den Arbeitgeber zu einem entsprechenden Abfluss beim Arbeitnehmer komme. Zu Unrecht sei das BFG auch davon ausgegangen, dass im gegenständlichen Fall die Möglichkeit eines erfolgreichen Antrages auf Rückzahlung der Lohnsteuer nach § 240 Abs. 3 BAO bestanden habe und aus diesem Grund eine Nachsicht nach § 236 BAO nicht gewährt werden könne. Das BFG habe sich dabei zu Unrecht auf die Entscheidung des Verwaltungsgerichtshofes 4. März 2009, 2008/15/0270, gestützt, welche die Lohnsteuer auf eine Pensionsabfindung, die allerdings gar nicht ausbezahlt worden war, betreffe; in jenem Fall sei die Lohnsteuer - mangels eines Zuflusses der Pensionsabfindung - tatsächlich zu Unrecht einbehalten worden. Im gegenständlichen Fall sei hingegen die Abfindung an den Revisionswerber im Jahr 2011 ausbezahlt worden und somit kein Fehler in der Lohnsteuerberechnung des Jahres 2011 unterlaufen.

Der Verwaltungsgerichtshof hat erwogen:

- 22 Die Revision ist zulässig und begründet.



- 23 § 236 Abs. 1 und 2 BAO lauten:
- „(1) Fällige Abgabenschuldigkeiten können auf Antrag des Abgabepflichtigen ganz oder zum Teil durch Abschreibung nachgesehen werden, wenn ihre Einhebung nach der Lage des Falles unbillig wäre.
- (2) Abs. 1 findet auf bereits entrichtete Abgabenschuldigkeiten sinngemäß Anwendung.“
- 24 § 47 Abs. 1 EStG 1988 normiert für Einkünfte aus nichtselbständiger Arbeit die Erhebung der Einkommensteuer durch Abzug vom Arbeitslohn (Lohnsteuer), wenn im Inland eine Betriebsstätte des Arbeitgebers besteht.
- 25 Gemäß § 83 Abs. 1 EStG 1988 ist der Arbeitnehmer beim Lohnsteuerabzug Steuerschuldner. Gemäß § 78 Abs. 1 EStG 1988 hat der Arbeitgeber die Lohnsteuer des Arbeitnehmers bei jeder Lohnzahlung einzubehalten; gemäß § 79 Abs. 1 EStG 1988 hat er die Lohnsteuer an das Finanzamt abzuführen.
- 26 Für die Veranlagung zur Einkommensteuer ergibt sich aus § 46 Abs. 1 Z 3 EStG 1988, dass auf die Einkommensteuerschuld die durch Steuerabzug einbehaltenen Beträge, soweit sie auf veranlagte Einkünfte entfallen, angerechnet werden. § 46 Abs. 2 EStG 1988 normiert:
- „Ist die Einkommensteuerschuld kleiner als die Summe der Beträge, die nach Abs. 1 anzurechnen sind, so wird der Unterschiedsbetrag gutgeschrieben.“
- 27 Das BFG führt aus, dass am Abgabenkonto des Revisionswerbers die abgeführte Lohnsteuer - im Zuge der Veranlagung zur Einkommensteuer 2011 - nicht als Gutschrift verbucht worden ist. Hiezu ist auf § 46 EStG 1988 zu verweisen, wonach die Lohnsteuer auf die Einkommensteuerschuld angerechnet wird.
- 28 Die Lohnsteuer bildet eine Erhebungsform der Einkommensteuer. Die vom Arbeitgeber einbehaltene und an das Finanzamt abgeführte Lohnsteuer stellt für den Arbeitnehmer als Steuerschuldner eine „bereits entrichtete Abgabenschuldigkeit“ iSd § 236 Abs. 2 BAO dar, auf welche § 236 Abs. 1 BAO „sinngemäß“ Anwendung findet.
- 29 Indem das BFG davon ausgegangen ist, dass die einbehaltene und abgeführte Lohnsteuer keine entrichtete Abgabenschuldigkeit iSd § 236 BAO, und damit





von vornherein einer Nachsicht nicht zugänglich sei, hat es sohin die Rechtslage verkannt.

- 30 Im Übrigen sei ergänzend darauf verwiesen, dass sich das Nachsichtsansuchen auf „Einkommensteuer“ 2011 bezieht.
- 31 Das BFG stützt die Abweisung der Beschwerde allerdings auch auf die alternative Begründung, wonach im gegenständlichen Fall die Nachsicht deswegen zu verweigern sei, weil der Revisionswerber die in Rede stehende Lohnsteuer durch einen Antrag nach § 240 Abs. 3 BAO zurückgezahlt erhalten hätte. Das Nachsichtsverfahren diene nicht dazu, unterlassene Rechtsbehelfe nachzuholen.
- 32 Es trifft zu, dass die Nachsicht nicht dazu dient, in einem Festsetzungsverfahren unterlassene Einwendungen nachzuholen (vgl. VwGH 20.9.2007, 2002/14/0138).
- 33 Auch hat der Verwaltungsgerichtshof im Erkenntnis vom 4. März 2009, 2008/15/0270, ausgesprochen, dass keine sachliche Unbilligkeit vorliegt, wenn ein Fehler in der Lohnsteuerberechnung in der vom Gesetz festgelegten Weise hätte beseitigt werden können und der für die zweckentsprechende Rechtsverfolgung dazu ausreichende Erstattungsantrag nach § 240 Abs. 3 BAO unterlassen wurde.
- 34 Mit der Auffassung, im gegenständlichen Fall hätte ein Antrag nach § 240 Abs. 3 BAO die Rückzahlung der in Rede stehenden Lohnsteuer bewirkt, verkennt das BFG allerdings das Gesetz.
- 35 Gemäß § 25 Abs. 1 Z 1 lit. a EStG 1988 zählen zu den Einkünften aus nichtselbständiger Arbeit Bezüge und Vorteile aus einem bestehenden oder früheren Dienstverhältnis. „Bezüge und Vorteile“ in diesem Sinn sind alle zugeflossenen vermögenswerten Vorteile (Geld oder geldwerte Vorteile), die in einem Veranlassungszusammenhang mit der nichtselbständigen Betätigung stehen (vgl. VwGH 19.10.2022, Ra 2021/15/0011, mwN).
- 36 In Bezug auf das Einkommensteuerverfahren 2011 des Revisionswerbers (bzw. einen darauf abstellenden Antrag auf Änderung nach § 295a BAO) und



die zu Unrecht überhöht ausbezahlte Teilabfindung des Pensionsanspruchs hat der Verwaltungsgerichtshof bereits im Beschluss vom 1. September 2015, Ra 2015/15/0035, ausgeführt:

„Zu den Einkünften aus nichtselbständiger Arbeit zählen nicht nur die im Dienstvertrag vereinbarten Entgelte, sondern auch alle anderen Vorteile, zu denen auch solche gehören, die zu Unrecht bezogen wurden (vgl. das hg. Erkenntnis vom 30. Juni 2005, 2002/15/0087).

Änderungen in den Folgejahren, insbesondere die Rückzahlung des zu Unrecht Erlangten können den einmal erfolgten Zufluss nicht mehr rückgängig machen (vgl. mit weiteren Hinweisen auf die Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes *Doralt*, EStG¹⁰, § 19 Tz. 11, und *Hofstätter/Reichel*, EStG, § 19 Tz. 47).

Zurückgezahlte Einnahmen sind gemäß § 16 Abs. 2 EStG 1988 - unter der Bedingung, dass weder der Zeitpunkt des Zufließens der Einnahmen, noch der Zeitpunkt der Erstattung willkürlich festgesetzt wurden - im Zeitpunkt der tatsächlichen Rückzahlung (§ 19 Abs. 2 EStG 1988) als Werbungskosten zu berücksichtigen. Gegenständlich war dies unstrittig erst im Jahr 2012 der Fall.“

- 37 Für den Verwaltungsgerichtshof ist es vor diesem Hintergrund nicht nachvollziehbar, dass das BFG die in Rede stehende Lohnsteuer als „zu Unrecht“ einbehalten beurteilt und folglich weiter ausführt, ein Antrag nach § 240 Abs. 3 BAO hätte zur Rückzahlung dieser im Jahr 2011 einbehaltenen Lohnsteuer an den Revisionswerber geführt. Dabei braucht gar nicht mehr darauf eingegangen zu werden, dass es dem Erfolg eines Antrages nach § 240 Abs. 3 BAO ohnedies schon von vornherein entgegen steht, wenn ein Ausgleich im Wege der Veranlagung zu erfolgen hätte.
- 38 Somit ist auch die alternative Begründung nicht geeignet, das angefochtene Erkenntnis zu tragen, welches sich sohin als mit Rechtswidrigkeit des Inhaltes belastet erweist.
- 39 Im fortzusetzenden Verfahren wird das BFG zu prüfen haben, ob die in § 236 Abs. 1 BAO normierten Voraussetzungen erfüllt sind.
- 40 Eine sachliche Unbilligkeit iSd § 236 Abs. 1 BAO liegt vor, wenn im Einzelfall bei Anwendung des Gesetzes ein vom Gesetzgeber offenbar nicht beabsichtigtes Ergebnis eintritt, sodass es zu einer anormalen



Belastungswirkung kommt (vgl. VwGH 19.5.2020, Ra 2018/13/0098). Der in der anormalen Belastungswirkung gelegene Widerspruch zu den vom Gesetzgeber beabsichtigten Ergebnissen muss seine Wurzel in einem außergewöhnlichen Geschehensablauf haben, der eine vom Steuerpflichtigen nicht zu erwartende Abgabenschuld ausgelöst hat, die zudem auch ihrer Höhe nach unproportional zum auslösenden Sachverhalt ist (VwGH 21.1.2009, 2008/17/0138; 2.7.2002, 96/14/0074; *Ritz/Koran*, BAO⁷, § 236 Tz. 11).

- 41 In besonderen Ausnahmekonstellationen kann die Anwendung der Abgabenvorschriften im Einzelfall zu einem vom Gesetzgeber offenbar nicht beabsichtigten nachteiligen Ergebnis führen, das eine sachliche Unbilligkeit bewirkt (vgl. VwGH 23.4.1980, 3114/79, und VwGH 22.9.1992, 92/14/0083, zu einem gravierenden atypischen Vermögenseingriff als Folge des Zufluss- Abflussprinzips).
- 42 Im gegenständlichen Fall geht es um einen zugeflossenen vermögenswerten Vorteil, der in einem Veranlassungszusammenhang zu einem Dienstverhältnis steht und deshalb zu den Einkünften aus nichtselbständiger Arbeit (§ 25 Abs. 1 Z 1 lit. a EStG 1988) zählt. Für den Fall der Rückgewähr eines solchen Vorteils regelt das Gesetz den Ausgleich dahingehend, dass diese gemäß § 16 Abs. 2 EStG 1988 zu Werbungskosten führt.
- 43 Unter besonderen Voraussetzungen kann dieses Regelsystem zu einem vom Gesetzgeber offenbar nicht beabsichtigten Ergebnis, also zu einer anormalen Belastungswirkung führen, die eine sachliche Unbilligkeit iSd § 236 Abs. 1 BAO darstellt. Ein solcher Ausnahmefall liegt vor, wenn dem Dienstnehmer ohne dessen relevantes Verschulden ein - im Veranlassungszusammenhang mit dem Dienstverhältnis stehender - Vorteil zufließt, von dem sich nachträglich herausstellt, dass er unberechtigt bezogen wurde und daher wieder erstattet werden muss. Eine anormale Belastungswirkung kann in einem solchen Fall insoweit vorliegen, als die aus der Rückzahlung des Vorteils resultierenden Werbungskosten (§ 16 Abs. 2 EStG 1988) nicht in positiven Einkünften des Rückzahlungsjahres Deckung finden und sohin insoweit keine steuerliche Auswirkung zeitigen können, wenn dies zu einer gravierenden Belastung des Steuerpflichtigen führt. Liegt ein



derartiger - die sachliche Unbilligkeit bewirkender - Ausnahmefall vor, wird im Rahmen der Ermessensübung unter anderem auch zu berücksichtigen sein, ob der Dienstnehmer die Möglichkeit hat, den lohnsteuerlichen Nachteil im Wege eines Schadenersatzanspruchs von einem Schadenverursacher (teilweise) ersetzt zu erhalten.

44 Das angefochtene Erkenntnis erweist sich daher als mit Rechtswidrigkeit seines Inhaltes belastet, weshalb es gemäß § 42 Abs. 2 Z 1 VwGG aufzuheben war.

45 Die Kostenentscheidung gründet sich auf §§ 47 ff VwGG in Verbindung mit der VwGH-Aufwandersatzverordnung 2014.

W i e n , am 17. November 2022





IM NAMEN DER REPUBLIK!

Der Verwaltungsgerichtshof hat durch den Vorsitzenden Senatspräsident Dr. Zorn, die Hofräte Mag. Novak und Dr. Sutter sowie die Hofrätinnen Dr.ⁱⁿ Lachmayer und Dr.ⁱⁿ Wiesinger als Richter, unter Mitwirkung der Schriftführerin Mag. Engenhart, über die Revision der H GmbH in H, vertreten durch die TPA Steuerberatung GmbH in 1100 Wien, Wiedner Gürtel 13, Turm 24, gegen das Erkenntnis des Bundesfinanzgerichts vom 3. Jänner 2020, Zl. RS/5100016/2019, betreffend Körperschaftsteuer 2010, zu Recht erkannt:

Das angefochtene Erkenntnis wird wegen Rechtswidrigkeit seines Inhaltes aufgehoben.

Der Bund hat der Revisionswerberin Aufwendungen in der Höhe von 1.346,40 € binnen zwei Wochen bei sonstiger Exekution zu ersetzen.

Entscheidungsgründe:

- 1 Mit dem am 14. Juni 2011 ergangenen Körperschaftsteuerbescheid 2010 wurde - nach den Feststellungen des Bundesfinanzgerichts (BFG) - die Körperschaftsteuer der revisionswerbenden GmbH festgesetzt und dabei eine steuerliche Tangente der HH GmbH & atypisch Still in Höhe von Null berücksichtigt, woraus sich Einkünfte aus Gewerbebetrieb und ein Einkommen der revisionswerbenden GmbH für das Jahr 2010 in Höhe von Null ergaben.
- 2 Auf Grund des am 7. Juli 2011 nachfolgend ergangenen Feststellungsbescheides der HH GmbH & atypisch Still entfiel auf die revisionswerbende GmbH jedoch eine negative Tangente in Höhe von - 548.025,81 €. Eine Folgeänderung gemäß § 295 BAO hinsichtlich des Körperschaftsteuerbescheids 2010 der revisionswerbenden GmbH erging jedoch nicht.
- 3 Mit Eingabe vom 2. Juli 2019 erhob die revisionswerbende GmbH schließlich Säumnisbeschwerde gemäß § 284 Abs. 1 BAO betreffend den Körperschaftsteuerbescheid 2010 an das BFG.





- 4 Mit dem angefochtenen Erkenntnis wies das BFG die Beschwerde ab. Begründend führte es aus, das Säumnisbeschwerderecht nach § 284 Abs. 1 erster Fall BAO (Anbringen) umfasse auch Parteianbringen auf Durchführung einer nicht im Ermessen stehenden Bescheidenanpassung nach § 295 Abs. 1 BAO. Solche Bescheidenanpassungen seien jedoch gemäß § 302 Abs. 1 BAO nur bis zum Ablauf der Verjährungsfrist zulässig. Der Körperschaftsteuerbescheid 2010 sei am 14. Juni 2011 ergangen, womit die Festsetzungsverjährung (§§ 207 ff BAO) mit Ablauf des Jahres 2016 eingetreten sei.
- 5 Der Feststellungsbescheid der HH GmbH & atypisch still sei am 7. Juli 2011 ergangen. Dadurch sei die als Anbringen zu wertende Feststellungserklärung erledigt worden. Gemäß § 209a BAO stehe zwar der Eintritt der Verjährung der Abgabefestsetzung unter bestimmten Umständen nicht entgegen. Dies habe gemäß § 209a Abs. 2 BAO jedoch zur Voraussetzung, dass ein Antrag auf Änderung nach § 295 Abs. 1 BAO vor Eintritt der Verjährung beim Finanzamt eingebracht worden sei. Eine derartige Antragstellung liege jedoch nicht vor. Erst mit Beschwerde vom 2. Juli 2019 sei die Verletzung der Entscheidungspflicht gemäß § 284 Abs. 1 BAO beim BFG geltend gemacht worden.
- 6 Eine unerledigte Abgabenerklärung, die - sofern sie zu einer Gutschrift führen würde - gemäß § 209a Abs. 4 BAO als Antrag im Sinn des Abs. 2 anzusehen wäre, liege ebenfalls nicht vor, und zwar weder die Körperschaftsteuer 2010 noch das Feststellungsverfahren 2010 betreffend, weshalb weder eine unmittelbare noch eine mittelbare Abhängigkeit der Abgabefestsetzung von einem noch zu erledigenden, vor Eintritt der Verjährung eingebrachten Antrag in Form einer Abgabenerklärung unterstellt werden könne.
- 7 Bei Änderungsbescheiden gemäß § 295 Abs. 1 BAO handle es sich um von Amts wegen zu erlassende Bescheide. Daher könne Säumnisbeschwerde nach § 284 Abs. 1 zweiter Fall BAO auch dann erhoben werden, wenn solche Maßnahmen nicht innerhalb von sechs Monaten nach Eintritt der Verpflichtung zur Bescheiderlassung durchgeführt würden. Die gegenständliche Säumnisbeschwerde vom 2. Juli 2019 wäre daher, gerechnet von der Erlassung



des Feststellungsbescheides am 7. Juli 2011 (Annahme Zustellungsdatum) bereits ab 8. Februar 2012 (= sechs Monate nach Eintritt der Rechtskraft des Feststellungsbescheides mit 8. August 2011 und damit Eintritt der Verpflichtung zur amtswegigen Erlassung des Bescheides nach § 295 Abs. 1 BAO) zulässig gewesen.

- 8 Amtswegige Bescheidänderungen nach § 295 Abs. 1 BAO seien nach der Regelung des § 302 Abs. 1 BAO nur innerhalb der Verjährungsfrist zulässig. Da die Verjährung betreffend Körperschaftsteuer 2010 mit Ablauf des Jahres 2016 bereits eingetreten sei, sei die mit der Säumnisbeschwerde vom 2. Juli 2019 geltend gemachte Erlassung eines gemäß § 295 Abs. 1 BAO geänderten Körperschaftsteuerbescheides für das Jahr 2010 wegen Eintritts der Festsetzungsverjährung mit Ende des Jahres 2016 unzulässig. Eine Verletzung der Entscheidungspflicht liege daher nicht mehr vor.
- 9 Die Revision ließ das BFG nicht zu, weil „die entscheidungswesentliche Frage, ob eine Änderung gemäß § 295 BAO nach Ablauf der Verjährung zulässig ist, ... auf den eindeutigen Wortlaut[..] des § 302 BAO“ gründe.
- 10 Gegen dieses Erkenntnis richtet sich die vorliegende außerordentliche Revision. Zu deren Zulässigkeit führt die revisionswerbende GmbH insbesondere aus, es fehle höchstgerichtliche Rechtsprechung bzw. sei das BFG von dieser abgewichen. Zudem enthalte das angefochtene Erkenntnis wesentliche Begründungsfehler. Aus § 209a Abs. 2 BAO ergebe sich, dass auch Anträge, von denen eine Abgabefestsetzung mittelbar abhängen, von Relevanz seien. Wenn man aber den mittelbaren Konnex zwischen Abgabefestsetzung und Feststellungserklärung in Betracht ziehe, dann sei die Abgabefestsetzung, die durch die Feststellungserklärung beantragt worden sei, nicht mit dem „bloßen“ Erlassen des Feststellungsbescheides, sondern erst dann erledigt, wenn auch die Abgabe entsprechend der Feststellungserklärung festgesetzt worden sei. Inhärenter Zweck der Feststellungserklärung sei im Endergebnis nämlich eine Abgabefestsetzung. Solange die Einkünfte des abgeleiteten Körperschaftsteuerbescheides 2010 nicht entsprechend dem Feststellungsbescheid festgesetzt worden seien, liege sohin ein unerledigter Antrag im Sinne des 209a Abs. 2 BAO vor.



- 11 Der Eintritt der Verjährung stehe aufgrund § 209a Abs. 2 Tatbestand 2 BAO auch nach Rechtsprechung und Literatur der Erlassung eines abgeleiteten Abgabefestsetzungsbescheides nicht entgegen (Hinweis auf *Stoll*, BAO 2209 sowie VwGH 4.3.1999, 98/16/0253). § 209a Abs. 4 BAO halte ausdrücklich fest, dass auch Abgabenerklärungen (wie im Revisionsfall die Feststellungserklärung) als Pflichteingaben als Anträge im Sinne des § 209 Abs. 2 BAO gälten und daher von § 209a Abs. 2 BAO umfasst seien. Der Normzweck des § 209a Abs. 2 BAO liege darin, die Partei vor Rechtsnachteilen (durch Eintritt der Bemessungsverjährung) zu schützen, die lediglich dadurch entstünden, dass die Abgabenbehörde Anbringen nicht unverzüglich erledige. Die von Finanzamt und BFG vertretene Auffassung führe hingegen dazu, dass die Abgabepflichtigen jeglichen diesbezüglichen Rechtsschutz verlören, wenn das Finanzamt beispielsweise mit der Erledigung des Feststellungsverfahrens so lange zuwarte, bis Verjährung eingetreten sei. Da § 295 BAO zwingend anzuwenden sei, habe es im Revisionsfall auch keines weiteren Antrags der Partei bedurft.
- 12 Darüber hinaus weiche das angefochtene Erkenntnis auch von der Rechtsprechung des VwGH ab, weil dieser bereits im Erkenntnis vom 4. März 1999, 98/16/0253, die Auffassung vertreten habe, dass § 209a Abs. 2 BAO all jene Fälle erfasse, in denen eine Abgabefestsetzung von der Erledigung eines „in Abgabenvorschriften vorgesehenen Antrages“ abhängig sei, wenn der Antrag vor Verjährung des anknüpfenden Abgabeananspruches eingebracht worden sei. Würden Feststellungserklärungen vor Ablauf der für die abgeleiteten Abgaben maßgebenden Verjährungsfrist abgegeben, der davon berührte (auf den vorgeschalteten Feststellungsbescheid aufbauende) Abgabenbescheid aber erst nach Ablauf der Verjährung erlassen, bleibe daher auch diese Festsetzung nach § 209a Abs. 2 BAO zulässig.
- 13 Schließlich fehle höchstgerichtliche Rechtsprechung zur Frage, ob mit dem Einbringen einer Säumnisbeschwerde die Verjährungsfrist gehemmt werden könne. Das BFG vertrete die Ansicht, dass die Revisionswerberin bis zum Jahr 2016 Säumnisbeschwerde hätte erheben müssen, um den (vom BFG behaupteten) Eintritt der Verjährung für die Körperschaftsteuer 2010 zu



verhindern. Dies sei unrichtig. Die Säumnisbeschwerde diene nicht dazu, Rechte zu wahren und den Eintritt von Verjährung zu verhindern, sondern dazu, Verfahren zu beschleunigen. Schon gar nicht bestehe eine Verpflichtung der Steuerpflichtigen, eine Säumnisbeschwerde zu stellen, um Rechte zu wahren oder Verjährung zu verhindern. Das BFG vertrete demgegenüber die Rechtsansicht, dass die Revisionswerberin aktiv hätte werden müssen, um den (vom BFG behaupteten) Eintritt der Verjährung des auf Grund eines Fehlers nicht rechtsrichtigen Körperschaftsteuerbescheids 2010 zu verhindern. Dies sei weder im Gesetz vorgesehen noch habe dies der VwGH in seiner Rechtsprechung jemals festgestellt. Zu dieser Rechtsfrage fehle sohin höchstgerichtliche Rechtsprechung.

- 14 Das Finanzamt hat nach Einleitung des Vorverfahrens eine Revisionsbeantwortung erstattet.
- 15 Der Verwaltungsgerichtshof hat erwogen:
- 16 Die Revision ist im Hinblick auf die dargelegten Auslegungsfragen zu § 209a BAO zulässig; sie ist auch begründet.
- 17 Gemäß § 295 Abs. 1 BAO ist ein Bescheid, der von einem Feststellungsbescheid abzuleiten ist, ohne Rücksicht darauf, ob die Rechtskraft eingetreten ist, im Fall der nachträglichen Änderung, Aufhebung oder Erlassung des Feststellungsbescheides von Amts wegen durch einen neuen Bescheid zu ersetzen.
- 18 Ist der abgeleitete Bescheid, wie im Revisionsfall, ein Abgabenbescheid, so ist seine Änderung § 302 Abs. 1 BAO zufolge - sofern nicht der Ausnahmefall des § 209a Abs. 2 BAO vorliegt - nur bis zum Ablauf der Verjährungsfrist zulässig.
- 19 Gemäß § 209a Abs. 2 BAO steht der Abgabefestsetzung der Eintritt der Verjährung u.a. dann nicht entgegen, wenn die Abgabefestsetzung unmittelbar oder mittelbar von der Erledigung einer vor dem Eintritt der Verjährung eingebrachten Beschwerde oder eines in Abgabenvorschriften vorgesehenen Antrages (§ 85) abhängt. Eine Abhängigkeit im Sinne dieser Vorschrift liegt etwa dann vor, wenn ein Abgabenbescheid von einem mit einem Rechtsmittel





bekämpften Feststellungsbescheid gemäß § 188 BAO abzuleiten ist. Wie der Verwaltungsgerichtshof schon wiederholt ausgesprochen hat, werden Fälle, in denen ein Rechtsmittel gegen den Feststellungsbescheid anhängig ist, durch § 209a Abs. 2 BAO den Fällen, in denen die Abgabefestsetzung selbst Gegenstand eines anhängigen Rechtsmittelverfahrens ist, gleichgestellt (vgl. VwGH 22.2.2017, Ra 2016/13/0027, mwN).

20 Gemäß dem durch das AbgÄG 2011, BGBl I 2011/76, aufgenommenen § 209a Abs. 4 BAO gelten „Abgabenerklärungen ... als Anträge im Sinn des Abs. 2, wenn die nach Eintritt der Verjährung vorzunehmende Abgabefestsetzung zu einer Gutschrift führen würde“.

21 In den Erläuterungen der Regierungsvorlage betreffend das AbgÄG 2011 wird zu dieser Bestimmung ausgeführt (1212 BlgNR 24. GP 30):

„Die Ergänzung des § 209a BAO stellt sicher, dass auch lang andauernde Verletzungen der Entscheidungspflicht über Abgabenerklärungen für den Abgabepflichtigen nicht zum Verlust des Rechtsanspruches auf bescheidmäßige Erledigung führen. Dies betrifft beispielsweise Feststellungserklärungen (§ 43 EStG 1988), wenn sich erst nach Eintritt der Bemessungsverjährung abgeleiteter Abgaben (Einkommensteuer, Körperschaftsteuer) etwa im Berufungsverfahren herausstellt, dass an Stelle eines Feststellungsbescheides (§ 188 BAO) ein ‚Nichtbescheid‘ erlassen würde.“

22 Auch im Revisionsfall liegt eine solche „lang andauernde Verletzung der Entscheidungspflicht über Abgabenerklärungen“ vor. Zwar hat das Finanzamt auf die eingereichte Feststellungserklärung hin einen Feststellungsbescheid gegenüber der HH GmbH & atypisch Still erlassen. Die mit einem solchen Feststellungsverfahren gleichsam verbundene Pflicht zur amtswegigen Anpassung der abgeleiteten Abgabefestsetzungen über § 295 BAO hat es aber gegenüber der Revisionswerberin nicht wahrgenommen. Eine gesonderte formale Antragsstellung der Revisionswerberin zur Durchsetzung einer solchen Anpassung ist in der BAO auch nicht vorgesehen, weshalb damit bereits die Umsetzung der Feststellungserklärung gegenüber der Revisionswerberin durch das Finanzamt unerledigt blieb.



- 23 Hängt sohin - wie die Revision zutreffend ausführt - eine Abgabefestsetzung (hier: die Festsetzung der Körperschaftsteuer 2010 der Revisionswerberin) mittelbar von der Erledigung eines in Abgabenvorschriften vorgesehenen Antrages (hier: des Feststellungsantrags der HH GmbH & atypisch Still) ab, so steht der Abgabefestsetzung der Eintritt der Verjährung nicht entgegen, wenn der Antrag (also im Revisionsfall: die Feststellungserklärung der HH GmbH & atypisch Still) vor diesem Zeitpunkt eingebracht wird und die Abgabefestsetzung zu einer Gutschrift führen würde.
- 24 Der vorliegenden Säumnisbeschwerde gemäß § 284 Abs. 1 BAO zur Durchsetzung der Verpflichtung zur amtswegigen Erlassung abgeleiteter Bescheide gemäß § 295 Abs. 1 BAO konnte somit nicht der Ablauf der Bemessungsverjährung entgegengehalten werden.
- 25 Das angefochtene Erkenntnis erweist sich daher als mit Rechtswidrigkeit seines Inhaltes belastet, weshalb es gemäß § 42 Abs. 2 Z 1 VwGG aufzuheben war.
- 26 Der Ausspruch über den Aufwandersatz gründet auf §§ 47 ff VwGG in Verbindung mit der VwGH-Aufwandersatzverordnung 2014.

W i e n , am 15. Dezember 2021



IM NAMEN DER REPUBLIK!

Der Verwaltungsgerichtshof hat durch den Vorsitzenden Senatspräsident Dr. Zorn, die Hofräte Mag. Novak und Dr. Sutter sowie die Hofrätinnen Dr.ⁱⁿ Lachmayer und Dr.ⁱⁿ Wiesinger als Richter, unter Mitwirkung der Schriftführerin Löffler, LL.M., über die Revision des Finanzamtes Österreich, Dienststelle Salzburg-Land in 5026 Salzburg-Aigen, Aignerstraße 10, gegen das Erkenntnis des Bundesfinanzgerichts vom 14. Dezember 2020, Zl. RV/6100498/2020, betreffend Antrag auf Erlassung eines Abrechnungsbescheides (mitbeteiligte Partei: H GmbH in H, vertreten durch die Schmitt & Schmitt Wirtschaftstreuhandgesellschaft m.b.H. in 1030 Wien, Strohgasse 25), zu Recht erkannt:

Die Revision wird als unbegründet abgewiesen.

Entscheidungsgründe:

- 1 Auf dem Grundstück der mitbeteiligten Partei hat das Finanzamt ein Pfandrecht vormerken lassen. Dafür sind Gebühren in Höhe von 19.586 € angefallen. Da die Mitbeteiligte das Grundstück veräußern wollte, forderte das Finanzamt die Entrichtung der aushaftenden Abgabenschuld und die Begleichung der Gebühr. Der Notar zahlte den Gesamtbetrag (Abgabenschuld und Gebühr) auf das Abgabenkonto ein.
- 2 Mit Eingabe vom 16. September 2020 stellte die Mitbeteiligte einen Antrag auf Erlassung eines Abrechnungsbescheides gemäß § 216 BAO. Begründend wurde ausgeführt, dass mit Buchungstag 25. Juni 2020 das Abgabenkonto der Mitbeteiligten unter dem Titel „Umbuchung/Finanzverwahrnisse“ mit einem Betrag von 19.586 € belastet worden sei. Über die Vorschreibung dieses Betrages sei nicht mit Bescheid abgesprochen worden; es fehle auch sonst an der Rechtsgrundlage für die Belastung des Abgabekontos. Es werde daher ersucht, die Belastung des Abgabekontos zu stornieren, und es werde der Antrag auf Erlassung eines Abrechnungsbescheides gemäß § 216 BAO gestellt, in dem über die Rechtmäßigkeit der vorgenommenen Buchung abzusprechen sei.





- 3 Mit Bescheid des Finanzamtes vom 22. September 2020 wurde gemäß § 216 BAO festgestellt, dass die Verrechnung rechtmäßig erfolgt sei. In der Begründung wurde ausgeführt, dass auf einer näher bezeichneten Liegenschaft der Mitbeteiligten zugunsten des Finanzamtes ein erstrangiges Pfandrecht über 1,626.968,61 € vorgemerkt worden sei. Im Zuge des Verkaufes dieser Liegenschaft habe der hierfür bestellte Vertreter der Mitbeteiligten mit dem Ersuchen um Lastenfreistellung mit dem Finanzamt Kontakt aufgenommen. Ihm gegenüber habe das Finanzamt seinen nach ABGB bestehenden Anspruch auf Ersatz der Kosten, welche anlässlich des Grundbuchgesuchs im Betrag von 19.586 € von der Abgabenbehörde an das Gericht bezahlt worden seien, geltend gemacht. Der Vertreter in der Grundbuchsache der Mitbeteiligten habe 1,646.554,61 € in einer Summe ohne Angabe eines besonderen Verwendungszwecks auf dem Zahlschein überwiesen. Da der Überweisung keine Aufteilung beigelegt gewesen sei, sei die Gesamtsumme zur Gänze auf dem Abgabenkonto zu verbuchen gewesen. Mit der Umbuchung vom 25. Juni 2020 sei der Betrag schließlich - korrekt - in Pfandrechtsablöse und Kostenersatz zu teilen gewesen, indem der am Abgabenkonto gebuchte Betrag von 19.586 € belastet und vom Finanzamt vereinnahmt worden sei. Dieser Vorgang sei aufgrund der Gebarungsvorschriften in der BAO zwingend in dieser Form auszuführen und stelle daher auch keine Abgabenvorschreibung dar. Die in Rede stehenden Kosten seien nicht mit Bescheid festzusetzen, weil es sich um keine Abgaben im Sinne der Bundesabgabenordnung handle und sie somit dem Abgabenkonto der Revisionswerberin auch nicht anzulasten seien. Dementsprechend sei aber auch die Zahlung zum Ersatz dieser Kosten nicht auf das Abgabenkonto der Mitbeteiligten zu buchen.
- 4 Gegen diesen Abrechnungsbescheid erhob die Mitbeteiligte Beschwerde, in der die Rechtmäßigkeit der Umbuchung sowie die Kostenbelastung dem Grunde nach bestritten wurden. Die Mitbeteiligte führte aus, die Pfandrechtsvormerkung sei zur zweckentsprechenden Rechtsverfolgung nicht erforderlich gewesen. Die Mitbeteiligte sei daher zur Begleichung der Gebühr nicht verpflichtet. Nach abweisender Beschwerdeentscheidung stellte die Mitbeteiligte einen Vorlageantrag.





- 5 Mit dem angefochtenen Erkenntnis gab das Bundesfinanzgericht der Beschwerde der Mitbeteiligten Folge und änderte den Spruch des angefochtenen Bescheides dahingehend ab, dass die Buchung vom 25. Juni 2020, mit der das Abgabenkonto der Beschwerdeführerin mit 19.586 € belastet wurde, zu Unrecht erfolgte.
- 6 Begründend führte es aus, aus § 214 Abs. 1 BAO ergebe sich, dass Zahlungen und sonstige Gutschriften auf die dem Fälligkeitstag nach ältesten verbuchten Abgabenschuldigkeiten zu verrechnen seien. Unstrittig sei, dass es sich bei dem am 25. Juni 2020 auf das Abgabenkonto gebuchten Betrag von 19.586 € (Lastschrift) um Grundbuchskosten, somit um zivilrechtliche Ansprüche handle. Strittig sei, ob diese Kosten auf dem Abgabenkonto verbucht werden dürften, um den Zahlungsbetrag in Pfandrechtsablöse und Kostenersatz zu teilen. Den auf dem Abgabenkonto verbuchten Grundbuchskosten liege kein Abgabenbescheid bzw. keine abgabenrechtliche Kostenvorschreibung zugrunde. Damit stehe fest, dass zivilrechtliche Ansprüche, wie hier Grundbuchskosten, welche keine Abgaben darstellten, nicht als Lastschrift auf dem Abgabenkonto verbucht/belastet werden könnten. Die Überweisung von 1,646.554,61 € stelle eine Saldozahlung dar, die seitens der Mitbeteiligten nicht aufgegliedert worden sei und für die keine Verrechnungsweisung (letzteres sei gemäß § 214 Abs. 4 BAO nur für Abgaben möglich) erteilt worden sei. Dazu sei darauf hinzuweisen, dass auch sonstige Saldozahlungen, selbst wenn der Zweck der Zahlung eindeutig betragsmäßig feststellbar sei, bei Vorliegen anderer älterer Abgabensprüche, nicht auf die gewollten Abgaben verrechnet werden könnten.
- 7 Gegen dieses Erkenntnis richtet sich die vorliegende außerordentliche Amtsrevision, die zunächst in der Sachverhaltsschilderung anführt, im Zeitpunkt der Verbuchung der Einzahlung sei auf dem Konto der Mitbeteiligten ein Betrag in Höhe von 5.584,48 € an aushaftenden Abgaben, die nicht von der Pfandrechtsvormerkung betroffen gewesen seien, gebucht gewesen. Nach Verbuchung der Einzahlung sei daher auf dem Abgabenkonto ein Guthaben in Höhe von 14.001,72 € verblieben. Durch die Umbuchung des Betrages von 19.586 € sei auf dem Abgabenkonto wieder der Betrag von



5.584,48 € aushaftend gewesen. Zu ihrer Zulässigkeit bringt die Revision vor, das Bundesfinanzgericht sei davon abgewichen, dass nach herrschender Auffassung in Literatur und Rechtsprechung eine Buchung, die der Rechtslage oder den tatsächlichen Gegebenheiten nicht entspreche, nicht zur Erfüllung eines Tilgungstatbestandes im Sinne des § 211 BAO führe. Das Finanzamt habe eine der Rechtslage oder den tatsächlichen Gegebenheiten nicht entsprechende Buchung von Amts wegen richtig zu stellen. Jener Teil der Überweisung, mit dem die Grundbuchskosten, welche weder Abgaben noch Abgabenebenansprüche im Sinne des § 3 BAO seien, getilgt hätte werden sollen, sei ohne adäquaten Titel und ohne schuldrechtlichen Grund einer Abgabentrückung auf dem Abgabenkonto als Gutschrift verbucht worden. Das Finanzamt sei zur Korrekturbuchung zwecks Herstellung der Rechtsrichtigkeit der Gebarungsverrechnung verpflichtet gewesen.

- 8 Die Mitbeteiligte hat eine Revisionsbeantwortung erstattet, in der keine Kosten beantragt wurden.

Der Verwaltungsgerichtshof hat erwogen:

- 9 Die Revision macht geltend, das Finanzamt sei zur Umbuchung deshalb berechtigt und sogar verpflichtet gewesen, weil es eine der Rechtslage oder den tatsächlichen Gegebenheiten nicht entsprechende Buchung von Amts wegen richtig zu stellen gehabt habe.
- 10 Dabei übersieht die Revision, dass die Einzahlung des Betrages in Höhe von 1,646.554,61 € auf das Abgabenkonto der Mitbeteiligten eine Zahlung ohne spezielle Verwendungswidmung darstellte, die folglich gemäß § 214 Abs. 1 BAO auf die dem Fälligkeitstag nach ältesten verbuchten Abgabenschuldigkeiten zu verrechnen war. Eine nicht der Rechtslage oder den tatsächlichen Gegebenheiten entsprechende Buchung lag daher nicht vor. Auch eine unmittelbare Verwendung des auf dem Abgabenkonto bestehenden Guthabens im Sinne des § 215 Abs. 1 oder 2 BAO war nicht möglich, weil es sich bei den Grundbuchskosten um keine Abgabenschuldigkeiten handelte.
- 11 Die revisionsgegenständlichen Grundbuchskosten stellen auch keine Vollstreckungskosten im Sinne des § 26 AbgEO dar, weil die



Pfandrechtsvormerkung nicht in einem abgabenbehördlichen Vollstreckungsverfahren vorgenommen wurde (§ 3 Abs. 3 Satz 1 iVm § 3 Abs. 2 AbgEO; vgl *Liebig*, Die Abgabenexekutionsordnung², § 26 AbgEO, Tz 14).

- 12 Gemäß § 1438 ABGB kann eine Aufrechnung von Forderungen erfolgen, wenn diese richtig, gleichartig, und so beschaffen sind, dass eine Sache, die dem Einen als Gläubiger gebührt, von diesem auch als Schuldner dem Andern entrichtet werden kann. Auch die Abgabenbehörden des Bundes sind berechtigt, eine Forderung des Bundes gegenüber einem Abgabepflichtigen aus Abgabenguthaben gegen den Bund gemäß § 1438 ABGB aufzurechnen (vgl. VwGH 12.11.1990, 88/15/0064; vgl. auch *Stoll*, BAO-Kommentar, 2481 f).
- 13 Im Übrigen wurde durch das AbgÄG 2020, BGBl I 2019/91, in § 214 BAO der Abs. 9 mit folgendem Wortlaut eingefügt:
- „(9) Unbeschadet der Vorschriften in den Abs. 1 bis 8 kann eine Aufrechnung (§ 1438 ff ABGB) von Forderungen der Abgabenbehörden mit Gegenforderungen des Schuldners mit Bescheid verfügt werden.“
- 14 Die Erläuterungen zum Initiativantrag 983/A 26. GP 52 betreffend das AbgÄG 2020 führen aus, diese Bestimmung solle die „Zulässigkeit einer bescheidmäßigen Aufrechnungserklärung“ in Fällen normieren, in denen einer Forderung einer Abgabenbehörde eine Gegenforderung des Schuldners gegenübersteht.
- 15 Für die Aufrechnung war vor der Erlassung des AbgÄG 2020 ein Bescheid nicht erforderlich; aber auch seit dem Inkrafttreten des § 214 Abs. 9 BAO ist eine Aufrechnung weiterhin auch ohne die Erlassung eines Bescheides möglich (vgl. *Ritz/Koran*, BAO⁷, § 214 Rz 41; *Ellinger* ua BAO³ § 214 Rz 59).
- 16 Zu den Voraussetzungen für die Aufrechnung gehören, dass ein Guthaben des Abgabepflichtigen auf seinem Abgabenkonto besteht, mit dem aufgerechnet werden kann, und dass das Finanzamt eine - zumindest konkludente - Aufrechnungserklärung abgibt.





- 17 Ein Guthaben bestand - da durch die Verbuchung der Einzahlung auf dem Abgabenkonto auch eine nicht von der Pfandrechtsbegründung betroffene aushaftende Schuld getilgt wurde - nur hinsichtlich eines Betrages in Höhe von 14.001,72 €. Mit diesem Guthaben hätte - unter den Bedingungen des § 1438 ABGB - grundsätzlich eine Aufrechnung der Schuld erfolgen können. Ob (bereits) in der Umbuchung der Abgabenschuld vom Abgabenkonto der Mitbeteiligten eine konkludente Aufrechnungserklärung zu erblicken war (vgl. *Dullinger in Rummel*, ABGB³, § 1438 ABGB, Rz 12; *Heidinger in Schwimann/Kodek*, § 1438 ABGB, Rz 13), kann im Revisionsfall dahinstehen, weil die Revision gar nicht geltend macht, dass das Finanzamt eine Aufrechnung im Sinne des § 1438 ABGB vornehmen wollte, sondern nur - wie dargelegt unzutreffenderweise - in der Verbuchung der kompletten Saldozahlung von 1,646.554,61 € auf dem Abgabenkonto eine nicht der Rechtslage bzw. den tatsächlichen Gegebenheiten entsprechende Buchung erblickt.
- 18 Die Revision erweist sich daher als unbegründet, weshalb sie gemäß § 42 Abs. 1 VwGG abzuweisen war.

W i e n , am 23. November 2022